

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vnitropodnikové účetnictví a jeho praktická aplikace
Intradepartmental Accounting and its Practical Application

Student: Bc. Eva Nováková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Eva Nováková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Vnitropodnikové účetnictví a jeho praktická aplikace**
Intradepartmental Accounting and its Practical Application

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení vnitropodnikového účetnictví
 3. Formy vedení vnitropodnikového účetnictví
 4. Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

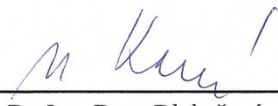
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 26.04.2013




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně, kromě příloh č. 1 a 2, které byly převzaty“.

V Ostravě dne 26. 4. 2013

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Nováková", is written over a horizontal dotted line.

Bc. Eva Nováková

Obsah

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | Úvod | 5 |
| 2 | Vymezení vnitropodnikového účetnictví..... | 7 |
| 2.1 | <i>Druhy účetnictví a jejich vzájemný vztah</i> | 7 |
| 2.1.1 | Finanční účetnictví..... | 7 |
| 2.1.2 | Daňové účetnictví | 8 |
| 2.1.3 | Manažerské účetnictví..... | 9 |
| 2.1.4 | Vnitropodnikové účetnictví | 9 |
| 2.2 | <i>Prvky informačního systému a jejich propojenost.....</i> | 11 |
| 2.2.1 | Vnitropodnikové účetnictví | 11 |
| 2.2.2 | Plánování..... | 11 |
| | Vnitropodnikové plánování..... | 12 |
| 2.2.3 | Rozpočetnictví | 14 |
| 2.2.4 | Kalkulace | 16 |
| | Kalkulační vzorec | 17 |
| 2.2.5 | Controlling | 19 |
| 2.3 | <i>Reporting informací vnitropodnikového účetnictví</i> | 20 |
| 2.3.1 | Členění reportingu | 21 |
| 3 | Formy vedení vnitropodnikového účetnictví..... | 23 |
| 3.1 | <i>Metody vedení vnitropodnikového účetnictví</i> | 23 |
| 3.1.1 | Jednookruhová účetní soustava..... | 23 |
| 3.1.2 | Dvouokruhová účetní soustava | 25 |
| 3.1.3 | Kombinovaná účetní soustava | 27 |
| 3.1.4 | Porovnání účetních soustav..... | 27 |
| 3.2 | <i>Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví.....</i> | 33 |
| 3.2.1 | Odpovědnostně orientované účetnictví..... | 33 |
| | 3.2.1.1 Vnitropodnikové útvary..... | 33 |
| | Organizační a ekonomická struktura podniku | 36 |
| | 3.2.1.2 Vnitropodniková cena..... | 37 |
| 3.2.2 | Výkonově orientované účetnictví | 40 |
| | Typy podnikových výkonů | 40 |
| 3.2.3 | Porovnání odpovědnostního a výkonového účetnictví | 42 |
| | Typy výrobních procesů | 44 |
| 3.2.4 | Členění nákladů a výnosů | 48 |
| | 3.2.4.1 Náklady..... | 48 |
| | 3.2.4.2 Výnosy..... | 53 |
| 4 | Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi | 55 |
| 4.1 | <i>Představení vybrané firmy.....</i> | 55 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 4.2 | <i>Způsob vedení účetnictví</i> | 56 |
| 4.2.1 | Vnitropodnikové účetnictví | 57 |
| 4.3 | <i>Podnikové útvary firmy</i> | 58 |
| | Organizační struktura firmy | 61 |
| 4.4 | <i>Středisko Oleje a maziva</i> | 63 |
| 4.4.1 | Hospodaření střediska | 64 |
| 4.4.2 | E-shop Oleje a maziva | 66 |
| 4.4.3 | Kooperace střediska Oleje a maziva s ostatními středisky | 70 |
| 4.5 | <i>Zhodnocení řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané firmě</i> | 72 |
| 5 | Závěr | 75 |
| | Seznam použité literatury | 77 |
| | Seznam zkratk | 79 |
| | Seznam tabulek, grafů, schémat | |
| | Prohlášení o využití výsledků diplomové práce | |
| | Seznam příloh | |
| | Přílohy | |

1 Úvod

Účetnictví je charakterizováno jako metoda evidence hospodářské činnosti podniku, která podává přehled o stavu a změnách hospodářských prostředků. Jedná se o systém věrného a poctivého zaznamenávání informací, které poskytují obraz o průběhu podnikání a dosažených výsledcích.

Při výběru tématu diplomové práce bylo hlavním cílem zvolit takovou problematiku, se kterou se lze v ekonomické realitě setkat téměř u všech podnikatelských subjektů. Právě účetnictví představuje propojovací prvek mezi jednotlivými účetními jednotkami. Ať už se jedná o fyzickou osobu, tedy soukromého podnikatele, který působí pouze na lokálním domácím trhu nebo o velkou a známou mezinárodní firmu působící v několika zemích světa. To co mají tyto dva subjekty společné je právě účetnictví. Díky účetním zásadám je možno dosáhnout určité srovnatelnosti účetních informací a díky postupné mezinárodní harmonizaci účetnictví je možné aplikovat toto srovnávání také mezi účetními jednotkami různých států.

Způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba odlišit podle toho, kdo je uživatelem účetních informací. Jelikož jednotlivé skupiny uživatelů mají odlišné požadavky na informace, existují rozdílné kategorie účetnictví, které jsou rozlišeny a charakterizovány v první části práce. Tyto kategorie představují účetnictví finanční, daňové, manažerské a vnitropodnikové, mezi kterými je poukázáno na jednotlivé odlišnosti, ale také na vzájemnou propojenost. Diplomová práce je podrobněji zaměřena na vnitropodnikové účetnictví, neboť právě sledování hospodaření uvnitř podniku dle jednotlivých útvarů či výkonů, hraje důležitou roli pro zpětnou kontrolu a rozhodování podnikatele o budoucnosti. Pro efektivní řízení jsou důležité nejen informace vztahující se k okolnímu světu, ale především kvalitní informace o hospodaření a vzájemných vztazích uvnitř podniku. Vnitropodnikové účetnictví slouží pro interní potřebu podnikatele a představuje důležitý faktor pro zvyšování výkonnosti podniku.

Prvotním cílem diplomové práce je teoreticky vymezit jednotlivé typy účetnictví a nastínit jejich vzájemné vztahy. Dále pak podrobně charakterizovat vnitropodnikové účetnictví a další prvky informačního systému podniku a poukázat na jejich vzájemnou propojenost. Dílčím cílem práce je analyzovat způsoby a typy vedení vnitropodnikového účetnictví a podrobně charakterizovat náklady, na které je vnitropodnikové účetnictví prvotně

zaměřeno. Konečným cílem je aplikovat nabyté teoretické poznatky v praxi, seznámit se s řešením vnitropodnikového účetnictví v konkrétní firmě a analyzovat, hodnotit a navrhnout případné změny týkající se způsobu vedení vnitropodnikového účetnictví.

V praktické části práce bude diplomová práce zaměřena na využití informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané firmě, tedy na to, jakým způsobem jsou v této firmě účetní informace zaznamenávány a následně využívány pro hodnocení podnikatelské činnosti a rozhodování o budoucnosti.

Metodologie diplomové práce

Metody, použité při zpracovávání diplomové práce, vycházejí z uvedeného cíle práce. Základní východisko představuje teoretické vymezení pojmů. Při zpracovávání diplomové práce byla použita *metoda postupu*. Tato metoda vychází ze základních pojmů, které jsou charakterizovány, srovnávány a dále zapracovány do celkového kontextu tématu. Představuje tedy postup od jednoduššího ke složitějšímu. Byla použita také *metoda analýzy*, která představuje rozklad složitějších skutečností na jednodušší dílčí složky.

V teoretické části práce při charakterizování jednotlivých kategorií účetnictví a při vymezení způsobů vedení vnitropodnikového účetnictví byla použita *metoda komparace*.

V poslední kapitole práce byla použita *metoda praktické aplikace*, kdy byly teoretické poznatky aplikovány v praxi při analýze vnitropodnikového účetnictví ve vybraném podnikatelském subjektu.

V rámci praktické části byla využita také *metoda analýzy struktury podniku* a to při zaměřování se na jednotlivá hospodářská střediska a jejich vzájemný vztah.

Pro shrnutí získaných poznatků a vyhodnocení údajů byla použita *metoda syntézy*.

Informace použité v rámci zpracovávání diplomové práce jsou čerpány z knižní literatury, internetových zdrojů a interních firemních zdrojů. Použitá doslovná citace odborné literatury je označena uvozovkami a je uveden její zdroj. Převzaté obrázky, tabulky či schémata jsou rovněž označena a zdroj čerpání je uveden pod těmito schématy.

Vlastní názory, připomínky, zhodnocení a návrhy jsou v rámci diplomové práce psány kurzívou.

2 Vymezení vnitropodnikového účetnictví

2.1 Druhy účetnictví a jejich vzájemný vztah

Účetnictví představuje písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku a to v peněžních jednotkách, v České republice se jedná o české koruny. Tento uspořádaný systém sledující hospodářskou aktivitu slouží k vyhodnocování efektivity hospodářské činnosti účetní jednotky.

Jednou ze základních myšlenek, které ve 20. století významně ovlivňovaly vývoj účetnictví, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. [4]

Podle zmíněného kritéria je rozeznáváno několik druhů účetnictví.

2.1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví eviduje účetní případy účetní jednotky jako celku a poskytuje tedy obraz o finanční situaci celého podniku. Eviduje případy týkající se stavu a pohybu aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, které se uskutečnily ve vztahu k vnějšímu okolí. Tyto informace jsou podkladem pro externí uživatele, kterými jsou například daňové orgány, věřitelé, banky či akcionáři, kteří na jejich základě přijímají rozhodnutí, zda s podnikatelským subjektem dále spolupracovat či nikoliv. Jsou tedy veřejné a je možné je nalézt ve finančních výkazech rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Finanční účetnictví tedy představuje od svého vzniku primární zdroj informací pro vlastníky podniků a pro potenciální zájemce o kapitálový vstup do podniku. [3]

Předmětem finančního účetnictví je zachytit stav a pohyb majetku a závazků, stav, pohyb a změny vlastního kapitálu, náklady a výnosy.

Právní rámec

Základním právním předpisem pro vedení účetnictví v České republice (dále jen „ČR“) je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), dále pak vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění (dále jen „vyhláška“) a České účetní standardy pro podnikatele (dále jen „ČÚS“).

Povinnost vedení účetnictví je stanoven zákonem o účetnictví pro všechny účetní jednotky, kterými jsou:

- právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- zahraniční osoby, pokud podnikají na území ČR,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, kterou jsou zapsány v obchodním rejstříku,
- fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat v rámci podnikatelské činnosti přesáhl za předcházející kalendářní rok částku 25.000.000 Kč,
- fyzické osoby, na základě svého rozhodnutí,
- fyzické osoby, které jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z těchto účastníků vede účetnictví,
- ostatní fyzické osoby, kterým to ukládá zvláštní právní předpis.

Všechny tyto subjekty jsou povinny dle zákona o účetnictví vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo veškeré skutečnosti. Účtují podvojným zápisem o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví a to do období, s nímž věčně a časově souvisejí. Účetním obdobím je přitom dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

2.1.2 Daňové účetnictví

Podkladem pro daňové účetnictví jsou informace finančního účetnictví, které slouží pro správné stanovení základu daně a daňové povinnosti účetní jednotky. Jeho smyslem je vyjádřit stejný proces s ohledem na správné vyjádření daňového základu a pro sestavení daňového přiznání.

Právní rámec

Základní právní předpis, ze kterého vychází každý podnikatelský subjekt pro správné stanovení základu daně, představuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tento zákon stanoví přesné postupy a úpravy, jak z výsledku hospodaření účetní jednotky stanovit základ daně pro výpočet daně z příjmů.

2.1.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví představuje soubor informací, které jsou potřebné k efektivnímu řízení uvnitř podniku, zabývá se tedy rozhodováním o alternativách budoucího vývoje. Poskytuje informace potřebné pro interní uživatele, kterými jsou například vlastníci, manažeři či zaměstnanci a jedná se tedy o informace důvěrné, které jsou dostupné pouze v rámci podniku. Dílčí složky manažerského účetnictví představují kalkulace, rozpočetnictví, statistika a vnitropodnikové účetnictví. Na rozdíl od finančního účetnictví, není manažerské účetnictví regulováno žádnými normami, je plně v kompetenci podniku a mohou být použity různé postupy a metody. Podnik tedy není povinen vést tento typ účetnictví.

Účel manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a vykázání ekonomických informací, které napomáhají rozhodování řídicích pracovníků. Klade důraz na to, aby poskytované informace měly přímou souvislost s daným problémem, a zaměřuje svou pozornost spíše na jednotlivé části podniku než na podnik jako celek. [1]

Výhodou manažerského účetnictví je, že zahrnuje účetnictví vnitropodnikové, které zastává důležitou roli při řízení podniku.

2.1.4 Vnitropodnikové účetnictví

V některé literatuře často uváděno jako nákladové účetnictví představuje jakousi podmnožinu manažerského účetnictví. Úkolem vnitropodnikového účetnictví je sledování hospodaření uvnitř podniku z hlediska jednotlivých vnitropodnikových útvarů a jejich jednotlivých výkonů. Slouží managementu pro správné řízení podniku, neboť na základě poskytnutých údajů se analyzují příčiny příznivých či nepříznivých výsledků. Zabývá se tedy sledováním a vyhodnocováním uplynulých jevů, které se udály. Základním cílem vnitropodnikového účetnictví je zachytit podklady pro kontrolu hospodaření v kratším období než je účetní období, obvykle je jím kalendářní měsíc. Stejně jako manažerské účetnictví poskytuje informace pro interní uživatele.

Účelem vedení vnitropodnikového účetnictví je zejména poskytnout informace:

- pro finanční účetnictví,
- o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů,
- o výši vynaložených nákladů na jednotlivé výkony,
- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,

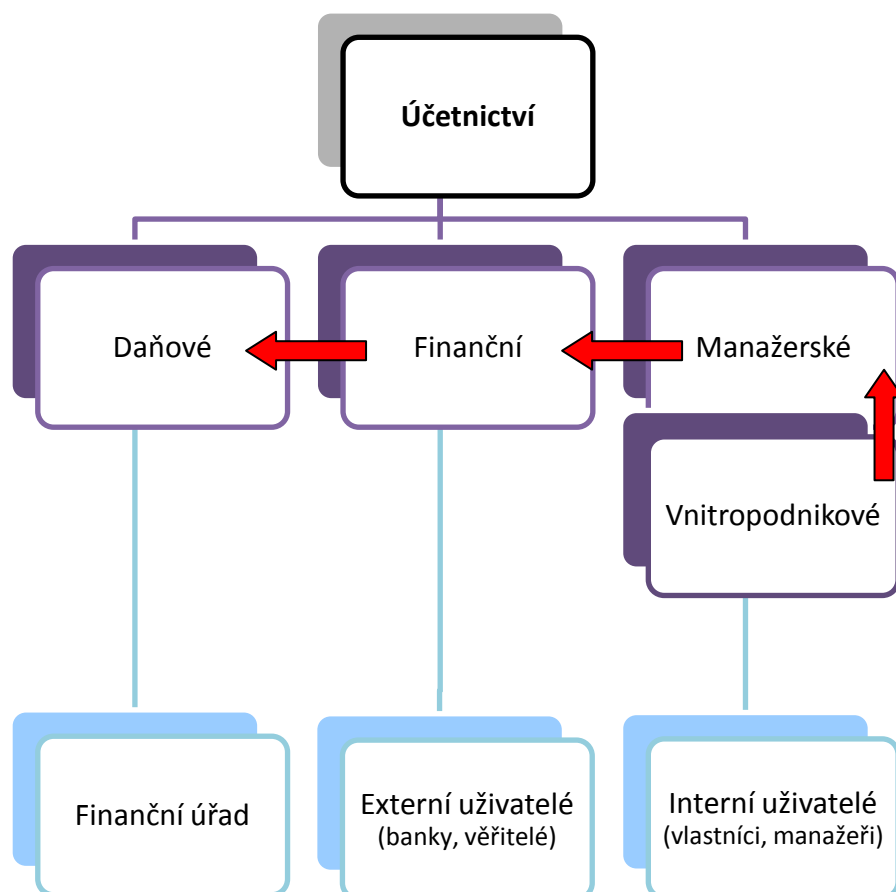
- zajišťující co nejúčinnější kontrolu vzniku nákladů. [3]

Právní rámec


Jelikož se jedná o podskupinu manažerského účetnictví, je rovněž jeho organizace a obsahová náplň plně v pravomoci účetní jednotky. Na rozdíl od manažerského účetnictví je možno najít legislativní vymezení vnitropodnikového účetnictví a to v ČÚS č. 001 Účty a zásady účtování na účtech (dále jen „ČÚS 001“) v bodě 2.5. Zde je stanoveno, že formu, organizaci a zaměření si určí účetní jednotka sama, musí však být zajištěny potřebné podklady pro finanční účetnictví.

Vymezené druhy účetnictví, se kterými je možno se setkat v rámci jednoho podnikatelského subjektu, jejich vzájemné vztahy a systém poskytování informací jsou zachyceny na následujícím **Schématu 2.1**:

Schéma 2.1: Druhy účetnictví a jejich vzájemný vztah



Vysvětlivky:

 poskytování informací

2.2 Prvky informačního systému a jejich propojenost

Podnikový informační systém představuje neuzavřený, dynamický souhrn všech základních subsystému či funkčních oblastí podnikového řízení včetně všech v nich vznikajících informací. [3]

Znázorňuje tedy souhrn metod zajišťujících managementu informace podstatné pro řízení podniku.

2.2.1 Vnitropodnikové účetnictví

Představuje základní článek manažerského účetnictví a jeho úloha spočívá v odděleném sledování hospodářských činností jednotlivých středisek podniku. Počátky vnitropodnikového účetnictví spadají do období 19. století na území USA a jeho jediným cílem v této době bylo zjistit skutečné náklady podnikových výkonů. Tento prvotní cíl se postupně rozšiřoval a to především díky rozvoji průmyslové výroby. Centrem pozornosti však nadále zůstávalo řízení nákladů.

Vnitropodnikové účetnictví představuje významný nástroj vnitropodnikového ekonomického řízení. Zpravidla také porovnává předem stanovené náklady se skutečnými a je tedy nástrojem pro řízení nákladů v účetní jednotce. Tato řídicí funkce plní obvykle nejvýznamnější funkci vnitropodnikového účetnictví.

Za hlavní cíl vnitropodnikového účetnictví lze tedy považovat získání informací pro řízení nákladů uvnitř podniku. Aby bylo možno tyto informace získat, musí být v potřebné míře zachyceno, co se děje v podniku při přeměně vstupních zdrojů na výsledky činnosti podniku, tedy co je předmětem činnosti vnitropodnikových útvarů. Z toho vyplývá, že základním předmětem vnitropodnikového účetnictví je zjišťování a přiřazování nákladů, které vznikají při výrobě podnikových výkonů a to v určité podnikové struktuře. [3, 6]

Na vnitropodnikové účetnictví však nelze pohlížet jako na izolovanou oblast, nýbrž jako na součást podnikového informačního systému, který tvoří dále plánování, rozpočetnictví, kalkulace a controlling.

2.2.2 Plánování

Plánování představuje proces stanovení cílů a prostředků jejich dosažení, je nezbytnou součástí každého řízení a jde o základní funkci managementu podniku. Každý podnik má

stanoveny určité cíle, kterých chce dosáhnout. Těmito cíli může být například maximalizace zisku či ovládnutí trhu. Jednotlivé cíle podniku jsou rozpracovány do plánů, které se dle charakteru cílů odlišují. Může se jednat například o:

- plán výroby,
- plán finanční,
- plán investiční,
- plán personální atd. [6]

Všechny tyto plány na sebe přitom navazují, přičemž celkové plánování podniku vychází z marketingem vypracovaného plánu odbytu. Z plánu odbytu se odvodí **plán výroby**, který se stává podkladem pro plány zásobování a práce. Tyto dva plány jsou zdrojem vzniku jak přímých, tak nepřímých nákladů a jsou tak pokladem pro vypracování plánu nákladů. Z tohoto plánu se vychází při sestavování předběžných kalkulací. Plán nákladů společně s předběžnou kalkulací jsou základem pro vypracování plánu tržeb a stávají se tak zároveň pokladem pro **finanční plán** a plán zisku. Jelikož zisk je zdrojem pro tvorbu nových investic, je plán zisku nejen vyhodnocením hospodaření podniku a zdrojem informací o podnikové činnosti pro management, ale zároveň je podkladem pro **investiční plán**.

Proces podnikového plánování je založen na posloupnosti jednotlivých kroků, které za sebou následují v předem stanoveném pořadí. Jedná se o formulaci cílů, analýzu okolí podniku, výběr činnosti pro zajištění cílů a kontrola plnění plánu. [9]

Vnitropodnikové plánování

Součástí podnikového plánování je vnitropodnikové plánování, které má těsný vztah k vnitropodnikovému účetnictví a které představuje samostatnou podnikovou disciplínu. Vnitropodnikové plánování je potřeba odlišit od celopodnikového plánování z důvodu, že „vnitropodnikové útvary se pouze podílejí na koloběhu podnikových prostředků, aniž by v nich byl tento koloběh uzavřen“.¹ Je tedy potřeba tento koloběh uzavřít alespoň administrativně, například pomocí vnitropodnikových cen.

¹ VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeb controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, s. r. o., 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X. s. 45.

Dělí se na dvě složky a to na:

Operativní plánování výroby - vychází z celkového plánu výroby podniku, na tento plán navazuje a podrobně ho rozpracovává. Předpokladem je rozdělení podniku na jednotlivá hospodářská střediska, která představují relativně samostatné vnitropodnikové útvary a která tvoří hlavní složky vnitropodnikové struktury. Operativní plánování výroby se pak týká především výrobních středisek a stanovuje jim obsah výrobních úkolů, tedy množství a hodnoty produktů, a potřebné lhůty.

Plánování finančních aspektů výroby - jsou zpracovány v pláň nákladů a to pro plán přímých nákladů na výrobu a dále pak v rozpočtech, které většinou představují rozpočty režijních nákladů na výrobky. [9]

Je rozeznáváno několik druhů vnitropodnikových plánů a to:

a) Jednorázové plány

Slouží pro plánování akcí, které se již v budoucnu nebudou opakovat. Takovéto plány bývají nazývány programy nebo projekty. Program se týká například zavedení nového výrobku do výroby a představuje jednorázový plán, který obsahuje velký počet různých činností. Projekt naproti tomu má menší rozsah a není tak složitý. Může být součástí programu nebo může být samostatným jednorázovým plánem.

b) Trvalé plány

Nejedná-li se o jednorázové plány, jsou sestavovány plány trvalé nebo také permanentní. Týkají se činností, které se pravidelně opakují a znovu objevují a používají se tak dlouho, dokud není nutno je přepracovat. Jedná se například o plány podnikové politiky, které udávají směr, jak postupovat v určitých situacích.

c) Mimořádné plány

Jsou sestavovány pro případ zvládnutí neočekávaných událostí a bývají také označovány jako nouzové plány. Představují vypracování alternativních očekávaných průběhů činností, které je nutno provést v případě, kdy se běžný plán stal nevhodným. Tyto plány vycházejí ze základních plánů, kdy po zjištění určitých odchylek či vytipování rušivých jevů jsou dle těchto skutečností původní plány aktualizovány, čímž vznikne mimořádný plán. Ten je pak použit v situaci, kdy skutečně dojde k působení vytipovaných nepříznivých jevů a tak se původní běžný plán stal nedostačujícím. [9]

Proto, aby se plánování mohlo stát úspěšným nástrojem řízení podniku, je důležité, aby byly dodržovány základní zásady. Ty spočívají především v komunikaci v oblasti plánování a to mezi všemi účastníky plánovacího procesu, dále pak možnost aktivní účasti v plánovacím procesu zainteresovaných subjektům a prosazení a akceptace plánu každým jednotlivcem v organizaci.

2.2.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví představuje problematiku, jejímž těžištěm je sestavení a vyhodnocování rozpočtů, které konkretizují plány podniku. Rozpočet představuje finanční dokument, který je zaměřen na budoucnost, je tedy sestavován na určitý časový horizont, zpravidla jim bývá kalendářní rok.

Základním principem rozpočetnictví je určovat jednotlivým střediskům úkoly v nákladech pro budoucí období. Rozpočty jsou sestavovány na základě předpokladů o budoucí situaci a je důležité zajistit jejich pružnost v případě změn ve vývoji. Jsou sestavovány na jednoroční období v měsíčním členění. Pro jejich sestavení jsou důležité informace o očekávaném vývoji poptávky po daném produktu na trhu a z toho plynoucích výnosech z prodeje a o vývoji obchodně platebních podmínek s hlavními obchodními partnery. Dále pak musí být známy ceny vstupů a nákladová náročnost činnosti podniku.

V praxi se pak původní celoroční rozpočet porovnává se skutečnými výkony v jednotlivých měsících, analyzují se příčiny odchylek a stanovují opatření k jejich odstranění. Rozpočty tak pomáhají řídicím pracovníkům při kontrole hospodaření dílčích středisek či celého podniku. [1]

Rozpočet jako takový plní několik funkcí:

Funkce plánovací - stanovuje cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období, navazuje na strategické cíle.

Koordinační funkce - koordinuje činnosti jednotlivých středisek uvnitř podniku v návaznosti na organizační a ekonomickou strukturu podniku a napomáhá tak k optimalizaci podnikových činností.

Motivační funkce - motivuje řídicí pracovníky středisek k dosažení dílčích úkolů v souladu s cíli podniku jako celku.

Kontrolní funkce - je nástrojem kontroly, který umožňuje porovnat skutečný vývoj veličin s jejich rozpočtovanou výší.

Funkce měření výkonnosti - měří výsledek činnosti jednotlivých středisek.

Základní typy rozpočtů:

a) Hlavní podnikový rozpočet

Jinými slovy finanční plán vychází ze strategických plánů a je nástrojem realizace cílů podniku jako celku. Skládá se ze tří dílčích částí, kterými jsou:

- rozpočtová výsledovka,
- rozpočtová rozvaha,
- rozpočet peněžních toků.

Tyto výkazy se zaměřují na vyjádření předpokládané budoucí finanční situace podniku a efektivnosti jeho činnosti. Jejich hlavním úkolem je pomoci vrcholovému managementu podniku s předvídaním budoucího stavu podniku.

b) Dílčí střediskové rozpočty

Jejich cílem je transformovat cíle hlavního podnikového rozpočtu na dílčí cíle a převést hlavní rozpočet do rozpočtů pro jednotlivá střediska. Střediskové rozpočty, tedy rozpočty pro nižší úroveň řízení, se dělí na tři základní podmnožiny a to:

- rozpočty nákladů a výnosů,
- rozpočty stavů, které zobrazují předpokládaný stav majetku a závazků k určitému časovému okamžiku,
- rozpočty peněžních toků.

Z časového hlediska se pak rozlišují rozpočty dlouhodobé a krátkodobé, které podrobně rozpracovávají a konkretizují rozpočty dlouhodobé. Krátkodobé rozpočty zajišťují realizaci rozpočtů dlouhodobých.

V zahraniční praxi má důležité místo v plánování a rozpočetnictví činnost označována jako „budgeting“, který je často rozdělován na tzv.:

Muster budget - souhrnný rozpočet, který propojuje dohromady všechny dílčí rozpočty podniku za rok. Jde o několik souhrnných tabulek, které spolu navzájem souvisejí.

Operating budgets - operativní nebo-li krátkodobé rozpočty, které jsou rozepsané na jednotlivé měsíce či dokonce dekády. [9]

2.2.4 Kalkulace

Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, která představuje výrobek, službu, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést. [1]

Nejčastěji využívanou formou kalkulací je přiřazení nákladů na jednotku produkce, tedy na tzv. kalkulační jednici. Existují dva základní typy, se kterými je možno se setkat nejčastěji a to:

a) Kalkulace předběžná

Je sestavována před zahájením výroby a předem stanoví náklady na kalkulační jednici. Představuje tedy nákladový úkol, jehož plnění je vyžadováno a následně také kontrolováno. Z předběžných kalkulací je vycházeno při stanovování vnitropodnikové ceny, tedy ceny, za kterou si budou jednotlivé útvary mezi sebou předávat interní výkony. Zahrnuje kalkulace propočtové, operativní a plánové.

Propočtové se sestavují u nových výrobků, v době jejich návrhů, kdy není k dispozici podrobná dokumentace a tak jsou sestavovány na základě informací o podobných výrobcích.

Dalším druhem předběžných kalkulací jsou kalkulace **operativní**. Jsou vytvářeny na základě podrobných norem spotřeby ať už materiálu či času, které jsou platné k datu sestavení této kalkulace a při každé změně norem dochází ke změně kalkulace.

Posledním druhem je kalkulace **plánová**, která je postavena na podrobných normách. Je kalkulací intervalovou a platí po celé období, na něž je sestavena. Zobrazuje tedy průměrné náklady na výrobek, který je vyráběn během tohoto intervalu.

b) Kalkulace výsledná

Sestavuje se po dokončení výroby produktu, kdy se zjišťují skutečné náklady na kalkulační jednici, které byly vynaloženy. Slouží ke kontrole hospodárnosti, k mezipodnikovému srovnávání či stanovení prodejních cen. Propočtením skutečných nákladů na jednotku produkce tak dochází také ke kontrole předběžných kalkulací a stanovení odchylek. Při jejím sestavení jsou podkladem pro zjištění skutečných nákladů, které byly vynaloženy na výrobu

celkové produkce, informace vnitropodnikového účetnictví vedené podle výkonů a podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů. [4]

Předběžné a výsledné kalkulace tvoří dohromady soustavu, která se nazývá kalkulační systém. Kalkulační systém představuje soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi, přitom musí zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. Každý druh kalkulace přitom pokrývá jinou fázi výroby. Jaké druhy kalkulací se budou v daném podniku vyskytovat, závisí na druhu podniku, jeho velikosti, nárocích na vypovídací schopnost kalkulací a na potřebě jejich využití.

Kalkulační vzorec

Při sestavování kalkulace je důležitým rozhodnutím volba vhodného rozsahu a struktury kalkulovaných položek, tedy struktura nákladových položek. Ta je vyjádřena v každém podniku individuálně a to prostřednictvím kalkulačního vzorce, který se skládá z jednotlivých kalkulačních položek seřazených v určitém sledu za sebou.

Mezi často používanou a nejstarší metodu patří kalkulace plných nákladů. Ta rozlišuje náklady na náklady přímé, které jsou přímo přiřaditelné na jednotku výkonu již v okamžiku jejich vynaložení a patří zde jednicové náklady. Ty jsou vyvolány přímo příslušnou kalkulační jednicí a jedná se například o spotřebu materiálu. Dále mezi přímé náklady patří část režijních nákladů, které jsou také přímo měřitelné. Dalším druhem jsou pak náklady nepřímé, které nejsou přímo přiřaditelné předmětu kalkulace, a jedná se vždy o náklady režijní, které musí být vhodným způsobem rozpočítány. Režijní náklady jsou obvykle členěny podle své funkce, kterou plní při vytváření, zajišťování a udržování výrobního procesu a to na režii výrobní, správní a odbytovou. Pro přiřazení nepřímých nákladů je možno využít různých metod kalkulace. Základní dělení rozlišuje kalkulaci dělením a to dělením prostým či s poměrovými čísly a kalkulaci přírážkovou.

Aby podnik mohl zajistit svou reprodukci, musí při realizaci dosahovat přiměřeného zisku. K zajištění požadovaných informací se proto do kalkulačního vzorce zařazuje navíc ještě prodejní cena. Tento kalkulační systém pak představuje kalkulační systém v širším pojetí. Základním předpokladem přitom je, aby prodejní cena pokrývala veškeré náklady, které byly vynaloženy při výrobě, a přitom poskytovala přiměřený zisk. [1, 4, 6]

Aby byl zajištěn jednotný postup ve všech odvětvích hospodářství, vznikl v roce 1948 typový kalkulační vzorec, který dodnes slouží jako výchozí základna pro konstrukci kalkulačních vzorců a který je zobrazen na následujícím **Schématu 2.2**:

Schéma 2.2: Typový kalkulační vzorec

| |
|-------------------------------------|
| Přímý materiál |
| Přímé mzdy |
| Ostatní přímé náklady |
| <u>Výrobní režie</u> |
| <i>Vlastní náklady výroby</i> |
| <u>Správní režie</u> |
| <i>Vlastní náklady výkonu</i> |
| <u>Odbytová režie</u> |
| <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i> |
| <u>+ Zisk</u> |
| PRODEJNÍ CENA |

Zdroj: [4]

Typový kalkulační vzorec představuje jakýsi návod, avšak záleží pouze na konkrétní účetní jednotce, jaká bude struktura jejího kalkulačního vzorce. Volba struktury tohoto vzorce bude záviset na mnoha okolnostech, jako je například obor, ve kterém firma působí, typ produktu, který produkuje a množství jednotlivých druhů výrobků či typ produkce.

Kalkulace kromě stanovení nákladů na kalkulační jednici však plní také mnoho dalších funkcí a prolínají se celým procesem řízení podniku.

Jako stěžejní informační nástroj kalkulace zejména:

- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení,
- jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů,
- jsou výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky,
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen. [3]

2.2.5 Controlling

Controlling představuje rozsáhlý koordinační koncept, jehož úkolem je napomáhat vedení podniku usměrňovat chod podniku. Provádějí jej pracovníci, controlleri, specializovaného oddělení, které zabezpečuje poradní funkci vedení společnosti, nachází se na strategickém stupni řízení podniku a jedná se tedy o doplnění řízení. Controlling navazuje na ostatní prvky informačního systému a je nástrojem pro řízení a rozhodování. Zabývá se nejen vnitřní situací, ale i vztahy s vnějšími subjekty, jako jsou věřitelé či konkurence. Mezi základní činnosti, které controlling zahrnuje, patří zejména:

- stanovení cílů,
- prognózy,
- plánování,
- porovnávání plánů se skutečností,
- analýza odchylek,
- stanovení opatření na odstranění odchylek,
- vytyčení nových cílů.

Smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečnosti s žádoucím stavem, vyhodnocování zjištěných odchylek a nalezení jejich příčin a následném návrhu opatření k jejich nápravě. Hlavním cílem je tedy poskytovat komplexní informace jakožto vhodnou základnu pro ekonomicko-strategické řízení.

Jedná se tedy o pomocný nástroj, pomocí kterého se předchází negativnímu stavu. Obecná charakteristika tedy může znít takto „controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapení a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí vyžadující příslušná opatření.“²

Existují dvě zaměření controllingu a to:

a) Finanční controlling

Je zaměřen na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení peněžních toků. Jeho cílem je zajišťování likvidity podniku, neboť se zaměřuje na oblast získávání, správu a užití finančních zdrojů.

² FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X. s. 10.

b) Nákladový controlling

Zaměřuje se na řízení faktorů, které ovlivňují výši zisku firmy, a tím přirozeně i na její náklady a výnosy. Jedná se o hlavní oblast, na kterou je nutno zaměřit pozornost proto, aby se controlling stal skutečným nástrojem řízení podniku.

Nákladový controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Kromě odhalování skrytých míst pro úsporu nákladů má řadu dalších výstupů, které pomáhají řešit finanční situaci podniku a další oblasti. [5]

Všechny výše zmíněné prvky, které jsou součástí informačního systému podniku, neexistují jako samostatné jednotky, nýbrž na sebe navzájem navazují a jsou propojeny. Informace vnitropodnikového účetnictví jsou podkladem pro plánování, neboť při sestavování návrhu budoucí situace se vychází z informací o stavu minulém. Dále pak tyto informace slouží pro sestavení rozpočtů. Z rozpočtů je dále vycházeno při stanovování předběžných kalkulací, v případě výsledných kalkulací jsou podkladem skutečné náklady, které byly vynaloženy při výrobě a které jsou zaznamenány ve vnitropodnikovém účetnictví. Při kontrole hospodárnosti a efektivnosti výroby je porovnávána situace plánovaná se skutečnou, zjištěné odchylky jsou dále analyzovány a jsou stanovena opatření k jejich odstranění, což je náplní dalšího z prvků informačního systému a to controllingu.

2.3 Reporting informací vnitropodnikového účetnictví

Reporting představuje komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv. Poskytuje informace pro efektní vedení podniku jako celku i jeho jednotlivých útvarů. Je využíván nejen ke kontrole a hodnocení dosavadního vývoje, ale také k plánování a rozhodování o postupech, které zlepší výkonnost podniku.

Úkolem reportingu, jako jedné z velmi důležitých částí controllingu, je vytvořit relativně komplexní systém ukazatelů a informací, které by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale v takových dílčích částech a pohledech, které jsou z hlediska řízení rozhodující. Výkazy a zprávy by měly být uspořádané podle potřeb jejich uživatelů, vedoucích pracovníků na jednotlivých úrovních řízení takovým způsobem, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování. [6]

Reporting zahrnuje výběr, zpracování, úpravu a předání informací zainteresovaným účastníkům. Těmi jsou jak externí tak interní uživatelé a jsou jim poskytovány informace o aktivitách, které se jich mohou týkat. Mezi externí uživatele patří například zaměstnanci, státní orgány, obchodní partneři, banky, věřitelé či orgány veřejné správy. Interními uživateli jsou pak vlastníci, management, představenstvo či dozorčí rada. Jelikož každá skupina uživatelů má rozdílné požadavky na informace, musí být také reporting v závislosti na uživateli značně diferencován. Důležité je však, aby reportované výkazy vždy:

- měly správnou strukturu,
- nebyly málo nebo naopak mnoho podrobné,
- byly srozumitelné a přehledné,
- vyhodnocovaly pouze ovlivnitelné veličiny,
- zahrnovaly všechny oblasti existující v podniku.

Při dodržení těchto základních zásad se reporting stane účinným nástrojem jak pro kvalitní řízení podniku, tak i pro vybudování dobrých vztahů s externími skupinami uživatelů.

2.3.1 Členění reportingu

Každý konkrétní podnik si stanoví obsah, úpravu a četnost vyhotovování výkazů. Součástí reportingu by měly být také komentáře a zdůvodnění. Dle pravidelnosti je základní členění na:

a) Standardní reporting

Podává zprávy v pravidelných intervalech a mají vždy předem stanovenou strukturu. Obvykle se jedná o měsíční, čtvrtletní či roční výkaznictví a tvoří podstatu podnikového zpravodajství.

b) Mimořádný reporting

Vyhotovuje výkazy na požádání. Jedná se o informace, které jsou mimořádné z hlediska termínu, z hlediska struktury však mohou být standardní, nebo může jít naopak i o obsahově specifické zprávy a analýzy, které se běžně nevyhotovují.

I když struktura může být různá, skládá se reporting z jednoho souhrnného a několika dílčích reportů a to dle jednotlivých oblastí podnikatelských činností i dle vnitropodnikových útvarů.

V souhrnném reportingu bývají uvedeny základní finanční ukazatele o hospodaření podniku jako celku za dané období, jejich srovnání s plánovanými hodnotami a případně srovnání s hodnotami ukazatelů za srovnatelné období minulého roku. Zprávy by měly být doplněny komentářem, který upozorňuje na mimořádné odchylky od plánovaných záměrů a analyzuje jejich příčiny. Dílčí reporty se obvykle člení podle oblastí na obchodní, výrobní, marketingovou či personální. [7]

Vazba reportingu na informační systém

Reporting představuje samostatnou část, podsystém controllingu a je tedy součástí vnitropodnikového informačního systému. Jelikož podstatou controllingu je srovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím, vyhodnocování odchylek a stanovení nových cílů, neobejde se fungující controlling bez kvalitního reportingu. Reporting představuje systém vnitropodnikových výkazů a zpráv o vývoji podniku jako celku i jeho jednotlivých vnitropodnikových útvech. Potřebné informace pro controlling jsou tedy získávány právě z reportovaných výkazů. Reporting tedy, z hlediska zapojení do informačního systému podniku, představuje jakýsi předstupeň controllingu.

3 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

Vedle finančního účetnictví, které je při splnění zákonem stanovených podmínek podnikatelská jednotka povinna vést, existuje také vnitropodnikové účetnictví, jehož vedení závisí na dobrovolné volbě podnikatele. Pomocí tohoto nástroje je sledováno hospodaření uvnitř podniku a jsou získávány informace sloužící pro správné řízení podniku. Rozhodne-li se podnikatelská jednotka pro vedení vnitropodnikového účetnictví, musí také zvolit formu a způsob vedení účetnictví.

3.1 Metody vedení vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví může být organizováno dvěma způsoby a to pomocí jednookruhové účetní soustavy či dvouokruhové účetní soustavy. Možná je také jejich kombinace.

3.1.1 Jednookruhová účetní soustava

Tento způsob vedení účetnictví poskytuje informace jak managementu podniku, tak i případným externím uživatelům a je používán tam, kde se informační potřeby uživatelů neliší ani v obsahovém vymezení, ani ve způsobu ocenění zkoumaných veličin. Odlišnost spočívá pouze ve stupni podrobnosti při jejich zobrazení. Existuje jeden účetní okruh, ve kterém se zaznamenávají veškeré transakce a který poskytuje informace dle požadavků uživatelů. Základní princip spočívá v analytickém členění syntetických účtů finančního účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví je tedy organizované prostřednictvím analytického členění účtů, zejména se jedná o účty nákladů a výnosů a nachází se tedy uvnitř finančního účetnictví.

Typy účtů

Základním a nejpodstatnějším prvkem, charakterizující metodu účetnictví je účet. Ten představuje základní třídící znak účetnictví. Otevřením účtu se realizuje možnost odděleného zachycování údajů. V případě vnitropodnikového účetnictví se jedná především o účty nákladů a výnosů, které jsou dále podrobně charakterizovány v kapitole 3.3.

Účty finančního účetnictví, syntetické účty, jsou analyticky členěny nejčastěji dle jednotlivých vnitropodnikových útvarů či výkonů. Na syntetických účtech jsou zachyceny

souhrnné údaje, využívané při řízení podniku jako celku a analytické účty pak představují jejich zpodrobnění. Poskytují tedy detailní údaje v požadované struktuře, které jsou využitelné ve vnitropodnikovém hodnotovém řízení. [3]

Při rozdílném zobrazení účetních informací ve finančním a manažerském účetnictví se využívají **účty rozdílů**.

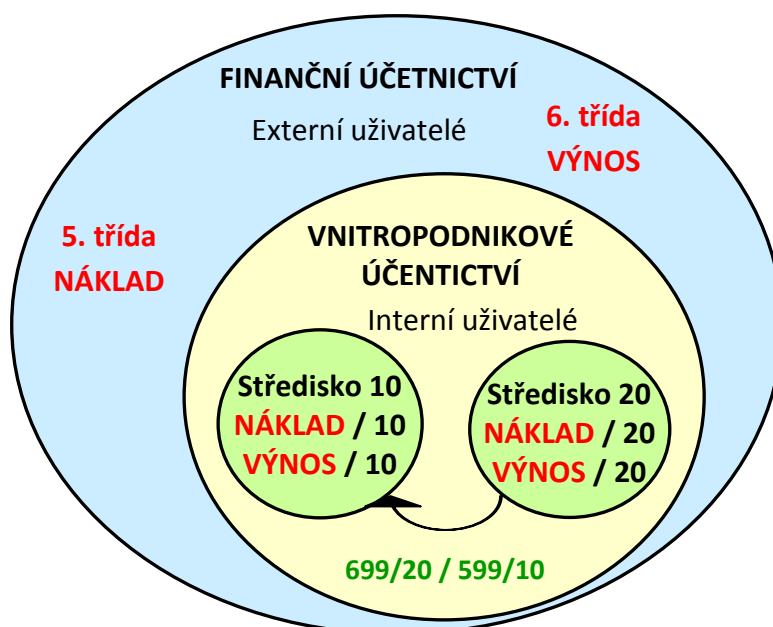
Vedle těchto účtů se doplňují další účty, které finanční účetnictví nezná. Jsou to především účty pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi středisky, tzv. **interních nákladů a výnosů**, které jsou analyticky rozlišovány dle jednotlivých středisek. Tyto účty mají důležitý význam při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření, nemají vliv na úroveň zisku podniku jako celku a to z toho důvodu, že jejich výsledné saldo je nulové. Tyto účty nejsou součástí finančního účetnictví a nejčastěji se jedná o účty v účtové skupině:

- 59 Vnitropodnikové náklady a
- 69 Vnitropodnikové výnosy. [6]

Hospodářský výsledek za jednotlivá střediska lze zjistit dle analytické evidence jako rozdíl nákladů a výnosů vztahujících se k jednotlivým střediskům. Výsledek hospodaření za podnik jako celek je pak shodný s hospodářským výsledkem vykázaným souhrnně ve vnitropodnikovém účetnictví za jednotlivá střediska. Pro účely vnitropodnikového řízení se sestaví rovněž výsledovka členěná podle středisek.

Charakter jednookruhové účetní soustavy v rámci vztahu vnitropodnikového a finančního účetnictví a způsob účtování nákladů a výnosů je znázorněno na **Schématu 3.1**. V konkrétním případě se jedná o analytickou evidenci nákladů a výnosů dle jednotlivých středisek. Rovněž je znázorněna vzájemná spolupráce středisek, která spočívá v předání interního výkonu střediskem 20 středisku 10. Tato operace je zachycena prostřednictvím účtů interních nákladů (599) a interních výnosů (699).

Schéma 3.1: Charakter jednookruhové účetní soustavy



Vysvětlivky:

↪ Středisko 20 předalo interní výkon středisku 10

Zdroj: Vlastní zpracování

3.1.2 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava řeší požadavky různých skupin uživatelů odděleně a to v samostatných okruzích. Okruh finančního účetnictví řeší požadavky externích uživatelů a samostatný okruh nákladového účetnictví poskytuje informace managementu podniku, tedy interním uživatelům informací.

Oddělenost obou okruhů, je také zapříčiněna faktem, že informace potřebné pro management podniku jsou chápány jako důvěrné a tajné a nejsou tedy zveřejňovány. Za obsah oddělených okruhů odpovídají často i různí pracovníci. Vnitropodnikové účetnictví tedy existuje odděleně jako samostatný okruh a nachází se vně finančního účetnictví.

Podstatou dvouokruhového účetnictví je, že každé středisko účtuje o nákladech a výnosech přebírané z finančního účetnictví, o nákladech a výnosech vznikajících vlastní činností střediska a ze styku s ostatními středisky.

Typy účtů

Účty sloužící k účtování v rámci samostatného účtového okruhu si zvolí účetní jednotka sama, avšak pro tyto účty je v ČÚS č. 001 vymezena 8. a 9. účtová třída. V kompetenci účetní jednotky je tedy nejen rozřídění těchto tříd na účtové skupiny a jednotlivé účty, ale také obsahová náplň účtů, které musí být poté zaznamenány v účtovém rozvrhu.

I přesto, že existují dva účetní okruhy, existuje mezi nimi vzájemná vazba a propojenost a to pomocí dvou typů účtů:

Spojovací účty - slouží k převodu hodnot z finančního do vnitropodnikového účetnictví a naopak a prokazují tak návaznost mezi těmito dvěma typy účetnictví. Zachycují pohyb informací mezi oběma okruhy a slouží především pro převod informací, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a které přitom vstupují rovněž do nákladového účetnictví. Obvykle existuje několik takovýchto účtů, přitom nejčastěji se vyskytují:

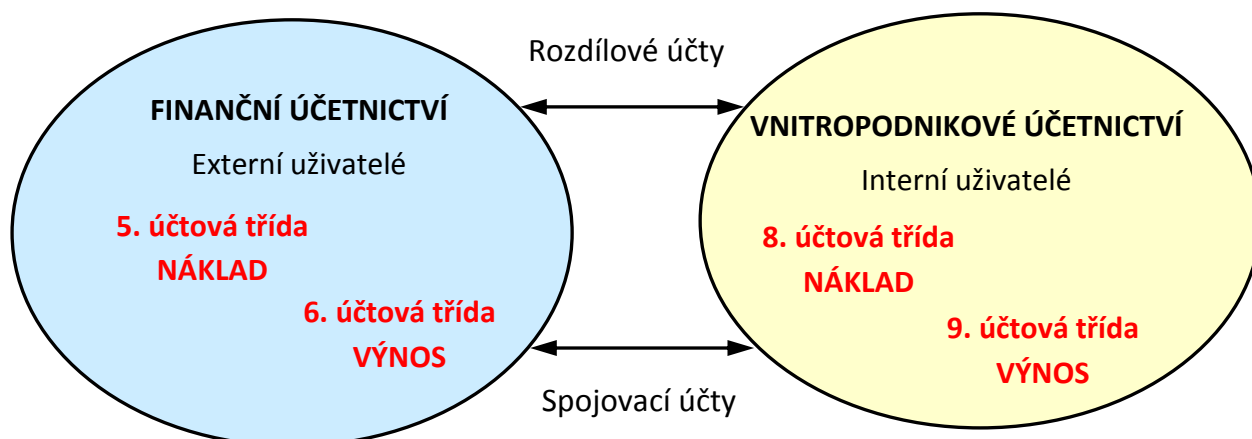
- Spojovací účet nákladů,
- Spojovací účet výnosů,
- Spojovací účet zásob.

Hlavní funkcí spojovacích účtů je kontrola správnosti převzetí účetních dat mezi oběma systémy a dodržení metodických prvků účetnictví jako je podvojnost či souvztažnost.

Rozdílové účty - využívají se v případech odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích účetnictví. Slouží k zachycení rozdílů, které mohou vzniknout z rozdílného ocenění převáděných položek nákladů a výnosů v obou okruzích. Hlavní funkcí je eliminace odlišného zobrazení účetních informací ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví. Účty rozdílů tak poskytují důležité informace vrcholovému vedení pro analýzu zjištěného hospodářského výsledku ve finančním účetnictví a zvyšují tak informovanost vedení. [1, 2]

Charakter dvouokruhové účetní soustavy v rámci vztahu vnitropodnikového a finančního účetnictví a způsob účtování nákladů a výnosů je znázorněno ve **Schématu 3.2**:

Schéma 3.2: Charakter dvouokruhové účetní soustavy



Zdroj: Vlastní zpracování

3.1.3 Kombinovaná účetní soustava

V praxi je možno se setkat také s kombinovanou formou vedení účetnictví. V takovém případě je například vnitropodnikové účetnictví vedeno jako jednookruhové účetnictví, tedy jako podrobné analytické členění finančního účetnictví a pouze speciální vybrané účetní operace jsou účtovány v rámci samostatného účetního okruhu prostřednictvím 8. a 9. účtové třídy. Důvodem pro takovou formu účetnictví je zpravidla odlišný způsob oceňování nebo hlubší členění položek u některých středisek, zpravidla se jedná o výrobní střediska, u kterých je použita dvouokruhová soustava. U ostatních středisek pomocného a obslužného charakteru je pak účtováno v jednookruhové účetní soustavě, tedy analytické členění syntetických účtů. Dalším důvodem může být například cíl nezveřejňovat citlivé firemní údaje, proto jsou evidovány v rámci samostatného okruhu.

3.1.4 Porovnání účetních soustav

Při řešení koncepce vnitropodnikového účetnictví je důležitá pečlivá počáteční úvaha o tom, co vlastně chce účetní jednotka vnitropodnikovým účetnictvím postihnout. Jeho zavedení má totiž smysl především ve větších podnicích, ve kterých jednotlivé organizační a ekonomické části navzájem kooperují. [6]

Při volbě konkrétní formy, jak budou účetní informace nákladového a finančního účetnictví organizovány, hraje důležitou roli obsahová odlišnost obou systémů.

Pokud se požadavky externích a interních uživatelů účetních informací výrazně liší, například z hlediska rozdílného vymezení nebo ocenění, je výhodnější zvolit dvouokruhovou účetní soustavu. Tento způsob oddělených okruhů představuje sice složitější metodu sledování účetních informací, zároveň je však považována za výhodnější řešení.

Naopak pokud je možno požadavky interních uživatelů zajistit pouhým podrobnějším sledováním finančního účetnictví, je výhodnější jednookruhová účetní soustava. Nevýhodou může být složitější způsob zjišťování výsledku hospodaření v rámci jednookruhové organizace účetnictví. Musí být totiž správně rozlišeno, zda příslušný účet vstupuje jak do výsledku hospodaření finančního tak i vnitropodnikového účetnictví či má být zahrnut do výpočtu pouze v jednom z těchto okruhů.

Dalším kritériem při volbě formy vnitropodnikového účetnictví je to, zda chce či nechce účetní jednotka přistoupit ke změně ocenění majetku na jiné hodnoty, než jsou přípustné ve finančním účetnictví. Jedná se o tzv. kalkulační náklady, jako jsou např. kalkulační odpisy, které jsou nejvíce viditelné u odpisů staveb. Stavby pořízené před deseti lety mohou mít dnes až desetkrát vyšší tržní hodnotu. Do nákladů ve finančním účetnictví se tak přenášejí náklady ve formě odpisů vypočtených z historické ceny, ty jsou tedy daleko nižší než by odpovídaly odpisům vypočteným ze současné ceny pořízení a nejsou tak pro účely rozhodování vhodné. Legislativa finančního účetnictví je nepřipouští, a proto při jejich použití je nutno přejít na dvouokruhovou účetní soustavu. [6]

Rozdílný způsob zobrazení účetních případů v jednookruhovém a dvouokruhovém účetnictví je nastíněn na následujícím zjednodušeném **Příkladě 3.1**:

Př. 3.1: Účtování v jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavě

V podniku existují následující střediska:

- 10 – hlavní výroba (HV): pro účtování přímých nákladů
- 20 – výrobní režie (VR): pro účtování VR
- 30 – správa (S): pro účtování SR
- 40 – doprava (D): pro účtování nákladů dopravy
- 50 – odbyt (O): pro účtování OR a prodeje

Předběžná kalkulace výrobku (v Kč / 1ks):

| | | |
|-------------------------------------|------------|--------------------------|
| Přímý materiál | 50 | } přímé náklady = 200 Kč |
| Přímé mzdy | 150 | |
| VR | 40 | |
| <i>Vlastní náklady výroby</i> | 240 | |
| SR | 50 | |
| <i>Vlastní náklady výkonu</i> | 290 | |
| OR | 20 | |
| <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i> | 310 | |
| Zisk | 90 | |
| Prodejní cena | 400 | |

Středisko 10 - HV vyrobilo za dané období 3.000 ks výrobků, které byly oceněny **na úrovni vlastních nákladů výroby (VNV)**. V daném období bylo prodáno 2.000 ks výrobků. Na skladě není evidován žádný počáteční stav hotových výrobků.

V daném účetním období byly zaznamenány tyto hospodářské operace, které byly zaúčtovány:

a) V jednookruhové účetní soustavě:

| Účetní případ | Středisko | Částka | Zaúčtováno |
|--|-----------|--------|--------------|
| 1. Spotřeba přímého materiálu | 10 | 40.000 | 501.10 / 112 |
| 2. Přímé mzdy | 10 | 15.000 | 521.10 / 331 |
| 3. Spotřeba režijního materiálu | 20 | 30.000 | 501.20/ 112 |
| 4. Režijní mzdy | 20 | 25.000 | 521.20 / 331 |
| 5. Přijatá faktura za služby | 30 | 18.000 | 518.30 / 321 |
| 6. Odpisy strojního zařízení | 30 | 22.000 | 551.30 / 082 |
| 7. Režijní mzdy | 30 | 11.000 | 521.30 /331 |
| 8. Odpisy budov | 30 | 46.000 | 551.30 / 082 |
| 9. Výpis z BÚ na úroky z úvěru | 30 | 1.500 | 562.30 / 221 |
| 10. Přijatá faktura za elektrickou energii | 50 | 6.500 | 502.50 /321 |
| 11. Přijatá faktura na spotřebu PHM | 40 | 5.000 | 501.40 / 321 |

| Účetní případ | Středisko | Částka | Zaúčtováno |
|--|----------------|---------|-----------------|
| 12. Středisko Doprava provedlo výkon: | 40 | | |
| - pro středisko 20 | | 5.500 | 599.20 / 699.40 |
| - pro středisko 30 | | 9.000 | 599.30 / 699.40 |
| 13. Středisko HV vyrobilo 3.000 ks výrobků a byly předány na sklad | 3.000 ks x 200 | 600.000 | 123 / 613.10 |
| 14. Středisko VR vyúčtovala VR dle počtu vyrobených výrobků | 3.000 ks x 40 | 120.000 | 123 / 613.20 |
| 15. Středisko S vyúčtovalo SR dle počtu vyrobených výrobků | 3.000 ks x 50 | 150.000 | 599.50 / 699.30 |
| 16. Středisko O vyúčtovalo OR dle počtu prodaných výrobků | 2.000 ks x 20 | 40.000 | 599.50 / 699.50 |
| 17. Výdejka výrobků ze skladu pro prodej | 2.000 ks x 240 | 480.000 | 613.50 / 123 |
| 18. Vystavená faktura na prodej výrobků | 2.000 ks x 400 | 800.000 | 311 / 601.50 |

} **VNV**

• **Vnitropodnikové výsledky hospodaření:**

Středisko 10 – HV

| | |
|-----------|----------------|
| Náklady | 55.000 |
| Výnosy | 600.000 |
| HV | 545.000 |

Středisko 20 – VR

| | |
|-----------|---------------|
| Náklady | 60.500 |
| Výnosy | 120.000 |
| HV | 59.500 |

Středisko 30 – S

| | |
|-----------|---------------|
| Náklady | 107.500 |
| Výnosy | 150.000 |
| HV | 42.500 |

Středisko 40 – Doprava

| | |
|-----------|--------------|
| Náklady | 5.000 |
| Výnosy | 14.500 |
| HV | 9.500 |

Středisko 50 – O

| | |
|-----------|----------------|
| Náklady | 196.500 |
| Výnosy | 360.000 |
| HV | 163.500 |

Celkový vnitropodnikový VH

| | |
|-----------|----------------|
| Náklady | 424.500 |
| Výnosy | 1.244.500 |
| HV | 820.000 |

- **Výsledovka ve finančním účetnictví – účet 710:**

| 710 | | | |
|---------------------|-----------|---------------------|-----------|
| 501 | 75.000 | 601 | 800.000 |
| 502 | 6.500 | 613 | 240.000 |
| 518 | 18.000 | | |
| 521 | 51.000 | | |
| 551 | 68.000 | | |
| 562 | 1.500 | | |
| Σ NÁKLADŮ: 220.000 | | Σ VÝNOSŮ: 1.040.000 | |
| ZISK 820.000 | | | |
| Σ | 1.040.000 | Σ | 1.040.000 |

b) Ve dvouokruhové účetní soustavě:

Účtování v okruhu finančního účetnictví

Účtování bude shodné jako v případě jednookruhového účetnictví. Náklady z finančního účetnictví budou do vnitřního účetního okruhu převedeny pomocí Spojovacího účtu nákladů.

Účtování ve vnitřním účetním okruhu

Zřízené účty:

| | |
|-----|----------------------|
| 810 | Náklady střediska HV |
| 820 | Náklady střediska VR |
| 830 | Náklady střediska S |
| 840 | Náklady střediska D |
| 850 | Náklady střediska O |

| | |
|-----|---------------------|
| 910 | Výnosy střediska HV |
| 920 | Výnosy střediska VR |
| 930 | Výnosy střediska S |
| 940 | Výnosy střediska D |
| 950 | Výnosy střediska O |

| | |
|-----|------------------------------|
| 888 | Spojovací účet nákladů (SÚN) |
| 999 | Spojovací účet výnosů (SÚV) |
| 890 | Spojovací účet zásob (SÚZ) |
| 811 | Hotové výrobky |

Hotové výrobky byly oceněny na úrovni vlastních nákladů výroby (VNV) – 240 Kč / ks.

| Účetní případ | | Částka | Zaúčtováno | |
|--|----------------|---------|------------|-------|
| 1. Skutečné náklady střediska 10: přímý materiál + přímé mzdy | | 55.000 | 810 / 888 | |
| 2. Skutečné náklady střediska 20: režijní materiál + režijní mzdy | | 55.000 | 820 / 888 | |
| 3. Skutečné náklady střediska 30 | | 98.500 | 830 / 888 | |
| 4. Skutečné náklady střediska 40 | | 5.000 | 840 / 888 | |
| 5. Skutečné náklady střediska 50 | | 6.500 | 850 / 888 | |
| 6. Výkon střediska HV – vyrobeno 3.000 ks výrobků a předáno na sklad | 3.000 ks x 200 | 600.000 | 811 / 910 | } VNV |
| 7. Výkon střediska VR – dle počtu vyrobených výrobků | 3.000 ks x 40 | 120.000 | 811 / 920 | |
| 8. Výkon střediska S – dle počtu vyrobených výrobků | 3.000 ks x 50 | 150.000 | 850 / 930 | |
| 9. Výkon střediska O – dle počtu prodaných výrobků | 2.000 ks x 20 | 40.000 | 850 / 950 | |
| 10. Výkon střediska Doprava: | | | | |
| - pro středisko 20 | | 5.500 | 820 / 940 | |
| - pro středisko 30 | | 9.000 | 830 / 940 | |
| 11. Výdejka hotových výrobků | 2.000 ks x 240 | 480.000 | 850 / 811 | |
| 12. Vystavená faktura za prodané výrobky | 2.000 ks x 400 | 800.000 | 999 / 950 | |
| 13. KZ hotových výrobků | 1.000 ks x 240 | 240.000 | 999 / 890 | |

Vnitropodnikové výsledky hospodaření:

| Středisko | Náklady | Výnosy | HV |
|---------------|----------------|------------------|----------------|
| 10 | 55.000 | 600.000 | 545.000 |
| 20 | 60.500 | 120.000 | 59.500 |
| 30 | 107.500 | 150.000 | 42.500 |
| 40 | 5.000 | 14.500 | 9.500 |
| 50 | 676.500 | 840.000 | 163.500 |
| Celkem | 904.500 | 1.724.500 | 820.000 |

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2 Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví

Způsob vedení vnitropodnikového účetnictví představuje směr, jakým se bude vnitropodnikové, nebo-li nákladové účetnictví orientovat. Může se jednat o dva směry a to o linii výkonovou, tedy výkonově orientované účetnictví či linii útvarovou, tedy odpovědnostně orientované účetnictví. Jelikož se jedná o nákladové účetnictví, představují stěžejní prvek v obou těchto oblastech, náklady. Každá oblast posuzuje náklady z jiného úhlu pohledu, avšak ve své podstatě se jedná o dvojí pohled na stejný podnikatelský proces.

3.2.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Tato oblast hodnotového řízení podniku odpovídá na otázku: Kdo je zodpovědný za vynaložení nákladů? Aby bylo možno zodpovědět tuto otázku je podnik rozčleněn na jednotlivé útvary, mezi nimiž existují vzájemné vztahy a vazby. Přitom každý vnitropodnikový útvar určitým způsobem přispívá k celopodnikovému výsledku. Tento způsob organizace účetnictví poskytuje managementu podniku informace o výkonnosti jednotlivých podnikových útvarů. Aby se odpovědnostní účetnictví stalo účinným systémem řízení, je nezbytné vytvořit systém motivace řídicích pracovníků.

Základním cílem odpovědnostního účetnictví je dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy jednání každého útvaru a pracovníka přispívá k dosažení cílů podniku jako celku.

[1]

3.2.1.1 Vnitropodnikové útvary

Hospodářské středisko představuje základní jednotku vnitropodnikové organizační struktury. Aby se jednalo o hospodářské středisko, musí organizační útvar splňovat čtyři podmínky:

- samostatně plánovat,
- využívat vnitropodnikové ceny,
- mít samostatné účetně vyjádřené vstupy a výstupy,
- jeho pracovníci jsou hmotně zainteresováni na výsledcích střediska. [9]

Jedná se tedy o relativně samostatný útvar hospodaření s uzavřeným okruhem odpovědnosti a pravomocí, který sleduje své náklady, výnosy a zjišťuje výsledek hospodaření. Střediska se vytvářejí ve všech oblastech podnikových činností, přitom je

důležité, aby každé středisko mělo přesně vymezené činnosti, kterými se bude zabírat, mělo vždy svého jediného odpovědného vedoucího a aby docházelo k přesnému měření vstupů a výstupů střediska. Jednotlivá střediska se od sebe liší rozsahem pravomocí a odpovědností a je možno je členit dle různých kritérií, přičemž nejčastější členění spočívá v členění:

- a) z hlediska ekonomické odpovědnosti,
- b) z hlediska charakteru činnosti.

Ad a) Z hlediska ekonomické odpovědnosti

Členění z hlediska ekonomické odpovědnosti představuje rozdělení na základě rozsahu pravomoci a odpovědnosti a dle využívaných hodnotových nástrojů. Tato hlediska rozlišují základní druhy středisek, které jsou charakterizovány níže.

Nákladové středisko - jedná se o typ střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů, které v tomto středisku vznikají, proto předpokladem jeho fungování je vymezení nákladů, které může útvar svou činností ovlivňovat. Rovněž může mít pravomoc rozhodovat o množství vytvářených výkonů. Hodnocení střediska pak spočívá ve srovnání skutečných a předem stanovených nákladů a na analýze vzniklých odchylek. Zainteresovanost pracovníků je vázána na úspory skutečných nákladů ve srovnání s plánovanými. Příkladem takového střediska je útvar hlavní výroby, který je zaměřen na výrobu maximálního objemu produkce.

Výdajové středisko - činnosti tohoto typu střediska nepřináší užitek v současné době, ale zvyšuje budoucí potenciál rozvoje podniku. Jedná se například o střediska výzkumu a vývoje, marketingu či vzdělávání. Pracovníci útvaru mají pravomoc ovlivňovat náklady střediska. Přínosy střediska jsou obtížně kvantifikovatelné a projeví se až v budoucnu. Pracovníci útvaru jsou odpovědní za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou prospěch v budoucnosti. Hodnocení spočívá v posouzení prospěchu, který plyne podniku z činnosti tohoto útvaru.

Výnosové středisko - je protikladem nákladového střediska. Pracovníci tohoto střediska nemohou ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů, naopak ale mohou ovlivnit výši externích výnosů a to i přesto, že obvykle nemají pravomoc stanovovat prodejní ceny. Ovlivnění externích výnosů je možné prostřednictvím komunikace se zákazníky a sjednávání smluvních podmínek. Mohou dohodnout nejružnější platební a dodací podmínky, čímž lze

ovlivnit objem prodávaných výkonů. Většinou se jedná o útvary prodeje, které jsou zainteresovány na růstu výnosů z prodeje.

Ziskové středisko - je jakýmsi kompromisem mezi nákladovým a výnosovým střediskem. Jeho pracovníci mohou ovlivňovat jak výši nákladů, tak i výši externích výnosů souvisejících s činnostmi střediska. To se děje především díky pravomoci, kterou tento útvar má. Spočívá v oprávnění řídit celý proces od rozhodnutí o objemu a struktuře produkce výkonů až po prodej konečným zákazníkům. Středisko tak vstupuje do vztahů s externími dodavateli i odběrateli a může tak ovlivňovat výši a vývoj střediskových nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Na druhou stranu však nemůže ovlivňovat výši, strukturu a využití aktiv podniku. Zainteresovanost střediska se pak váže na dodržení předem stanoveného rozpočtovaného zisku. Příkladem takového střediska je například prodejní závod.

Rentabilní středisko - jedná se o jakousi „nadstavbu“ ziskového střediska. To totiž nemá zodpovědnost za výši a využití aktiv podniku jako jsou zásoby, pohledávky či závazky z obchodního styku, což se může stát negativem tohoto střediska. Může docházet k situacím, že s cílem maximalizovat výnosy a minimalizovat náklady střediska, bude středisko sjednávat delší dobu splatnosti pohledávek s cílem maximalizovat objem prodeje a tím i výnosy střediska. Z tohoto důvodu bývá zřizováno rentabilní středisko, které má odpovědnost také za složky čistého obchodního majetku, jako jsou pohledávky, závazky či zásoby a do jehož pravomoci spadá ovlivnění těchto položek.

Investiční středisko - má odpovědnost a pravomoc rozhodovat o investicích, o jejich výši a způsobu použití finančních prostředků. Takováto samostatná střediska se vyskytují především u velkých společností, u menších a středních firem zůstává tato pravomoc v rukou vrcholového vedení podniku. [1]

Ad b) Z hlediska charakteru činnosti

Členění středisek z hlediska charakteru činnosti představuje nejobecnější rovinu členění útvarů podniku a jedná se o univerzální způsob, který lze použít pro podnik nacházející se v jakémkoliv oboru činnosti, ať už se jedná o podnik výrobní, poskytující služby či podnik nevýrobní. Střediska jsou rozdělena na základě činností, které zajišťují na následující typy:

Útvary hlavní činnosti - jsou základní jednotkou každého podnikatelského procesu, neboť se bezprostředně podílejí na tvorbě a realizaci externích výkonů. Zabezpečují výkon od jeho

počátku výroby až do fáze prodeje. Patří zde útvary jako jsou logistika a nákup, zásobování, příprava výroby, hlavní výroba, distribuce a prodej, poprodejní služby. Cílem těchto útvarů je přispívat k tvorbě zisku podniku jako celku.

Obslužné a servisní útvary - poskytují výkony, které jsou předávány ostatním střediskům uvnitř podniku. Hlavní výkony podniku těmito útvary neprocházejí, pouze vytvářejí podmínky pro zajištění hlavní činnosti. Mezi tyto útvary patří zejména opravy a údržba, obsluha, doprava, výroba energie, informační systém. Některé podniky se však rozhodnou tyto útvary nezřizovat a zajistit služby od externích dodavatelů. Důvodem může být snížení náročnosti a vysoká specializace externistů. Opakem může naopak být rozhodnutí poskytovat interní výkony středisek také externě, častokrát se tak děje především u střediska doprava. Cílem těchto útvarů je poskytovat interní služby za nižší náklady, než za které by byly nakupovány od externích dodavatelů. Charakteristickým rysem útvarů a důvod pro jejich zřízení je pohotovost a specializace.

Správní útvary - zajišťují řízení celé firmy a nelze definovat jednotku jejich výkonu. Patří sem například vedení podniku, účetnictví, personální řízení, výzkum a vývoj. Činnosti útvarů správy nemají vztah ke konkrétním výkonům. Představují náklady společné pro organizační jednotku jako celek a jejich řízení je plně v kompetenci vrcholového vedení podniku.

Speciální útvary - jsou vytvářeny především ve velkých podnicích. Jejich cílem je zajistit sociální služby pro zaměstnance. Patří zde například provoz rekreačního zařízení. [1]

Organizační a ekonomická struktura podniku

a) Organizační struktura podniku

Představuje základní předpoklad systému odpovědnostního řízení a musí být popsána ve vnitropodnikových směrnících podniku. V organizační struktuře podniku jsou zaznamenána všechna hospodářská střediska podniku. Tím je definována funkce jednotlivých útvarů, charakter činnosti a je určena míra jejich pravomoci. Organizační strukturou je znázorněna nejen hierarchie útvarů, ale i jejich vzájemná provázanost a toto vnitřní uspořádání podniku je zcela v kompetenci managementu podniku. Jedinou zásadou zůstává, že podnik je třeba rozdělit na jednotlivá střediska bez zbytku. Každou činnost podniku je tedy potřeba přidělit některému ze středisek. Cílem organizační struktury je takové uspořádání podnikových činností, které zajišťuje naplnění cílů podniku.

Organizační struktura představuje grafické znázornění uspořádání podniku. Horizontální linie představuje dělbu činností mezi jednotlivé útvary, ale také vzájemnou kooperaci mezi nimi. Vertikální linie pak představuje rozdělení pravomoci a odpovědnosti na jednotlivé úrovně podnikového řízení. [1, 4]

b) Ekonomická struktura podniku

Její tvorba navazuje na organizační strukturu podniku, kterou dále doplňuje o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Organizační struktura obsahuje věcné vymezení útvarů, zatímco ekonomická struktura vymezuje odpovědnostní střediska. Zobrazuje kooperační vazby mezi útvary a určuje odpovědnost za skutečný vývoj ovlivnitelných ekonomických veličin.

Z hlediska rozdělení vnitropodnikových útvarů, které bylo uvedeno výše, zahrnuje organizační struktura útvary, které jsou členěny z hlediska charakteru činnosti. Ekonomická struktura pak naopak zahrnuje útvary, které jsou členěny dle kritéria ekonomické odpovědnosti.

Organizační a ekonomická struktura se v některých podnicích může shodovat, v jiných naopak nemusí jít o totožné zobrazení středisek. Jako odpovědnostní středisko může být například vymezena skupina pracovníků, kteří jsou z hlediska organizační struktury zařazeni do více útvarů, nebo naopak může být v rámci jednoho organizačního útvaru vymezeno několik odpovědnostních středisek. [1, 4]

3.2.1.2 Vnitropodniková cena

Jelikož každé středisko vedle přispívání k celopodnikovému výsledku hospodaření může poskytovat výkony také dalším střediskům, musí být stanoveny hodnoty, za které se budou tyto činnosti realizovat. Tím dochází k hospodárnosti vnitropodnikových útvarů a k podpoře kooperačních vztahů uvnitř podniku. Je důležité, aby byly stanoveny vnitropodnikové ceny, za které si budou útvary tyto výkony mezi sebou poskytovat. Vnitropodnikové ceny jsou hlavní podmínkou pro fungování zúčtovacích vztahů mezi středisky. Bývají stanovovány současně s tvorbou rozpočtů a mají povahu normy či vnitropodnikové směrnice. Slouží ke stanovení úkolů v hodnotovém měřítku a používá se pro zúčtování výnosů středisek. Vychází z úrovně předem stanovených nákladů zjištěných z předběžné kalkulace. Představuje interní výnos a je jakýmsi vnitřním uznáním účelnosti

v souladu se zájmy podniku. Naproti tomu tržní cena představuje externí výnos, který je ochoten externí zákazník zaplatit.

Vnitropodniková cena představuje nástroj odpovědnostního řízení a plní tyto funkce:

- motivuje předávající i odebírající středisko k rozhodování, které je prospěšné pro středisko a současně pro podnik jako celek,
- vyjadřuje úroveň pravomoci a odpovědnosti středisek,
- zajišťuje informace pro měření výkonnosti střediska.

Základním předpokladem pro to, aby vnitropodniková cena ovlivnila rozhodování střediska, je její stanovení předem, srozumitelnost způsobu, kterým byla stanovena a relativní stálost. Existují různé typy vnitropodnikových cen, které vycházejí z úrovní, na kterých je cena stanovována. Většinou se jedná o hodnotu, která vychází z předběžné kalkulace. Může se jednat o ceny, které jsou stanoveny na úrovni nákladů, ať už na úrovni přímých nákladů, na úrovni plných střediskových nákladů či na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky. Dalším typem je vnitropodniková cena založená na tržní ceně a posledním typem je vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky. Jelikož volba vnitropodnikové ceny ovlivňuje rozhodování, jak odebírajícího, tak předávajícího střediska o objemu a struktuře odebíraných výkonů, může se volba typu vnitropodnikové ceny, v různých situacích lišit. [1]

Hospodaření vnitropodnikových útvarů

Z hlediska zjišťování výsledků hospodaření za jednotlivá střediska, rozdělujeme střediska do několika kategorií a to na:

Výrobní a režijní střediska - tato střediska představují samostatný uzavřený technologický cyklus, jehož výstupem je výkon podniku. Kromě výrobního střediska zde patří také střediska režii:

- výrobní režie - rozumí se jí náklady na řízení a obsluhu výroby, které jsou vyvolány pomocnými činnostmi, jsou zde zahrnovány například odpisy,
- zásobovací režie - představuje náklady na příjem, skladování a výdej materiálu,
- odbytová režie - rozumí se jí náklady na převzetí, balení, skladování a expedici hotových výrobků,
- správní režie - představuje náklady na řízení a správu podniku jako celku.

Výše uvedená střediska disponují samostatnými účty nákladů a výnosů. Na nákladové účty se účtují skutečné náklady, které vznikají ve finančním účetnictví. V případě spotřeby materiálu či zúčtování mezd, je vždy jasné, kterého střediska se náklady týkají, problém však nastává v případě nákladů, které jsou těžko přiřaditelné, jako je například spotřeba elektrické energie. Náklady jsou pak rozkontovány na jednotlivá střediska dle zvoleného klíče. Na výnosové účty se účtují předem stanovené náklady vyplývající z rozpočtů a plánových kalkulací. Rozdíl mezi náklady a výnosy tvoří hospodářský výsledek střediska, který představuje míru plnění nákladového úkolu střediska.

Nevýrobní střediska - zde patří pomocná a obslužná střediska, jejichž činnost přímo nesouvisí s hlavní činností podniku, ale zajišťuje bezproblémový chod podniku a to díky poskytování interních služeb ostatním střediskům. Náklady tohoto střediska představují skutečné náklady přejímané z finančního účetnictví. Výnosy představují především vnitropodnikové výnosy z poskytování služeb ostatním střediskům a jedná se o výkony oceněné předem stanovenými náklady.

Zúčtovací střediska - patří sem **středisko realizace**, které představuje jakési fiktivní, pouze účetní středisko a nemá tak hmotnou podstatu. Je zřizováno, pokud nejsou prodávané výkony přebírány do evidence odbytového střediska a je zaměřeno na odbyt výkonu. Na nákladové účty se účtují náklady prodané produkce v předem stanovených nákladech, které přebírá od výrobních a režijních středisek. Na výnosové účty je pak účtována odbytová cena za výrobky. Výsledek hospodaření tohoto střediska tak představuje míru plnění kalkulovaného zisku z prodeje produkce a zisk tohoto střediska je také nazýván kalkulovaný zisk. [6]

Při zjišťování výsledků hospodaření za jednotlivá střediska je důležité dodržovat zásadu odpovědnosti za náklady a jejich ovlivnitelnosti. Zásada stanovuje, že do střediskových nákladů by měly být zahrnuty pouze ty, jejichž výši může středisko ovlivnit a za jejichž vznik odpovídá. Jestliže jsou tedy středisku zúčtovány náklady, jejichž výši neovlivňuje, je třeba tyto náklady vyjmout.

K rozdělení podniku na jednotlivé vnitropodnikové útvary dochází z důvodu potřeby sledování nákladů a výnosů na určité činnosti. Díky tomu, že je možné sledovat tyto hodnoty odděleně za jednotlivá střediska je možné srovnávání hodnot, především výsledků hospodaření, v rámci jednoho střediska v čase i mezi jednotlivými středisky. Tím je možno získat podstatné informace pro podnikové vedení. Informace spočívají v detailním přehledu

o tom, které středisko a jak velkým dílem přispívá k celkovému výsledku hospodaření podniku a které středisko naopak tento výsledek snižuje. Z těchto údajů je dále vycházeno při rozhodování o jednotlivých hospodářských střediscích, tedy při taktickém řízení podniku.

3.2.2 Výkonově orientované účetnictví

Představuje řízení po linii výkonů a poskytuje odpovědi na otázku: Co je příčinou vzniku nákladů a na co byly náklady vynaloženy? Poskytuje informace o výkonech podniku, a jak přispívají svým prodejem k celopodnikovému výsledku. Tyto podklady jsou důležité při rozhodování vedení podniku o objemu a struktuře výkonů. Výkonově orientované účetnictví je zaměřeno na vyjádření vztahu nákladů nejen ke konkrétnímu výrobku či službě, ale i k dílčím výkonům a činnostem. V případě kontroly nákladů ve vztahu k výkonům se sledují náklady v útvarech ve skutečné výši s prvotním ohledem na místo vynaložení nákladů. V takovém případě, kdy se bere zřetel na místo vzniku nákladů, se snadno odvodí přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům střediska. V případě řízení nákladů po linii výkonů se tedy sledují skutečné náklady vyráběných výkonů.

Typy podnikových výkonů

Výkon je vymezen jako výsledek činnosti. Podle toho, pro koho je výkon určen, se výkony člení na:

a) Externí výkony

Jsou prodávány externím zákazníkům za tržní ceny a představují hlavní smysl každé podnikatelské činnosti. Externí výkon je výsledkem kombinace řady podnikatelských činností, které jsou nezbytné pro jeho vytvoření a prodej na trhu. Reprezentuje konečný výsledek vnitropodnikové kooperace různých činností a jeho podoba závisí na požadavcích zákazníka.

Základní členění externích výkonů spočívá v rozdělení na výrobky, tedy výkony s hmotnou podstatou, služby, což jsou nehmotné výkony a zboží. To představuje výkony, které jsou nakoupeny a následně prodány zákazníkovi. Tyto tři základní kategorie se pak dále člení na skupiny, dle jejich konkrétních druhů a jakosti. Dále pak ještě může následovat podrobnější členění těchto výkonů a to dle trhů, na kterých dochází k prodeji výkonů, konkrétních zákazníků či obchodních podmínek.

Dalším způsobem, jak lze externí výkony členit, je rozdělení dle nákladů, které vstupují do výroby. Oba tyto způsoby členění výkonů jsou však od sebe neoddělitelné.

Cena, za kterou jsou externí výkony prodávány zákazníkům, je představována tržní cenou, která je charakterizována jako: „maximální hranice, kterou jsou zákazníci v daném období ochotni zaplatit za konkrétní kvalitu a množství výkonů. Zároveň je pro výrobce hranicí, jaké náklady mohou být v souvislosti s výkonem vynaloženy, aby bylo dosaženo požadovaného zisku.“³ O výši tržní ceny rozhoduje vrcholové vedení podniku a při jejím stanovování je nutno brát v potaz dvě kritéria a to jaká je přijatelná cena pro zákazníka na straně jedné a jak tato cena uhrazuje náklady výrobce na straně druhé. Vychází se jednak z informací získaných z průzkumu trhu a jednak z kalkulace nákladů. [1]

b) Interní výkony

Interní výkon představuje výsledek činnosti vnitropodnikového útvaru a je poskytován pouze uvnitř podniku mezi jednotlivými útvary. Smysl spočívá v zabezpečení podmínek pro vytvoření externích výkonů. Pro rozpoznání hodnotových vazeb uvnitř podniku je důležité přesné vymezení konkrétních činností útvarů a jejich vzájemných vztahů. [1]

Účetní zobrazení předání interních výkonů mezi útvary je důležitým nástrojem vnitropodnikového řízení nákladů. Toto předání výkonů mezi jednotlivými středisky je realizováno za cenu, která je představována vnitropodnikovou cenou a která je stanovována jako předem stanovené náklady, jak je uvedeno v kapitole 3.2.1.2.

Účty výkonově orientovaného účetnictví

Při využití výkonově orientovaného účetnictví je potřeba zřídit dvě skupiny účtů:

- **kalkulační účty** - na těchto účtech jsou sledovány náklady přímo přiřaditelné konkrétnímu výkonu,
 - **uspořádací účty** - jsou určeny pro sledování společných režijních nákladů, jako jsou například zásobovací či správní režie, které zabezpečují dílčí fáze výrobního procesu. Po jejich vyčíslení je nutno vyjádřit podíl nákladů připadající na jednotlivé výkony.
- [1]

³ FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0. s. 45- 46.

3.2.3 Porovnání odpovědnostního a výkonového účetnictví

Základní rozdíl mezi těmito druhy účetnictví spočívá ve sledování a kontrole nákladů. V případě odpovědnostně orientovaného účetnictví jsou totiž náklady členěny dle toho, zda útvar odpovídá za vznik nákladu a zda může ovlivnit jeho výši. V případě, že středisko může ovlivnit úroveň nákladů a je zodpovědné za jejich výši, jsou tyto náklady tomuto středisku přiřknuty.

V případě výkonově orientovaného účetnictví jsou náklady zjišťovány a kontrolovány ve vztahu k výkonům. V útvarech se sledují ve skutečné výši s primárním ohledem na místo vynaložení nákladů. To znamená, že vznikly-li náklady v určitém středisku, vztahují se k výkonu tohoto střediska.

Oddělené rozlišení dvou výše zmiňovaných přístupů k organizaci vnitropodnikového účetnictví v praxi příliš neexistuje a podniky přistupují k aplikaci obou přístupů, kdy jsou oba způsoby zobrazeny v jednom účetním systému. K tomu dochází, protože nákladové účetnictví sleduje více úkolů najednou. Proto lze v podnicích nalézt zpravidla jak oblasti s výkonovou orientací, tak i oblasti s odpovědnostní orientací. Jeden vybraný způsob tak bude brán jako výchozí a druhý pro potřeby podrobnějších informací bude postaven mimo účetní systém. [4]

Ať už se vedení podniku rozhodne pouze pro jeden z těchto způsobů organizace účetnictví nebo se rozhodne pro jejich kombinaci, je důležité mít na paměti odlišnosti, které mezi nimi existují. Tyto rozdílnosti se týkají především zobrazení nákladů, jak je patrné v následující **Tab. 3.1**:

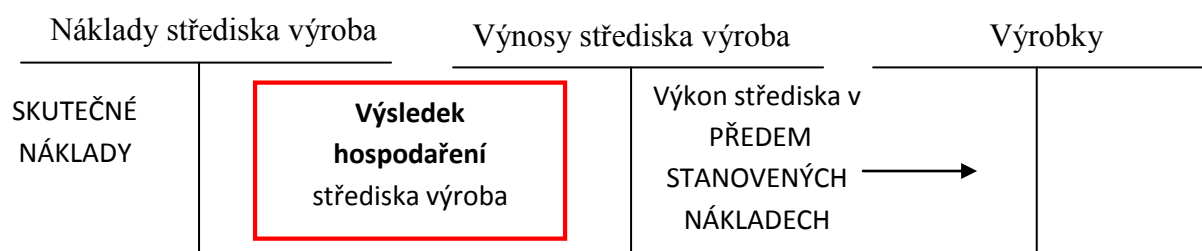
Tab. 3.1: Srovnání odpovědnostního a výkonového účetnictví

| Rozdílnost | Odpovědnostní účetnictví | Výkonové účetnictví |
|-------------------------------------|--|--------------------------------|
| Sledování nákladů ve vztahu: | K útvarům | K výkonům |
| Odpovídá na otázku: | Kdo může ovlivnit výši nákladů a je odpovědný za jejich vznik? | Co je příčinou vzniku nákladů? |
| Členění nákladů dle: | Odpovědnosti útvarů za náklad | Místa vzniku nákladu |
| Rozdělení účtů nákladů dle: | Středisek | Druhu výkonů |
| Ocenění interních výkonů na úrovni: | Předem stanovených nákladů | Skutečných nákladů |

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě **odpovědnostního účetnictví** se obtížněji sleduje souvislost mezi skutečně vynaloženými náklady a vyrobenými výkony, což je jeho nevýhodou. Na druhou stranu však umožňuje řídit náklady útvarů a motivovat tak vedoucí pracovníky na snižování nákladů. Jelikož jsou účtovány skutečně vynaložené náklady střediska, ale vnitropodniková cena je stanovena na úrovni předem stanovených nákladů, vznikne vynásobením vnitropodnikové ceny s množstvím odvedené práce středisku vnitropodnikový výnos. Porovnáním těchto veličin je možno zjistit interní výsledek hospodaření střediska, který představuje úsporu či překročení předem stanovených nákladů, jak je možno vidět v následujícím **Schématu 3.3**:

Schéma 3.3: Princip účtování odpovědnostně orientovaného účetnictví



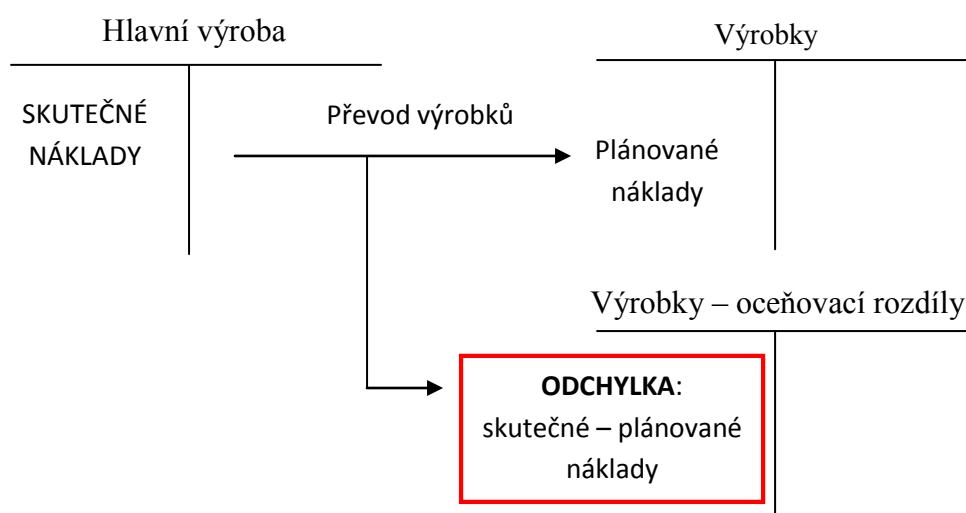
Zdroj: [6] - vlastní zpracování

Co se týče **výkonově orientovaného účetnictví**, objevují se zde navíc účty oceňovacích rozdílů, na kterých jsou účtovány odchylky mezi skutečnými náklady a plánovanou kalkulací. Vyjadřují tedy úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů. Výrobky jsou tedy předávány ve skutečných nákladech, které se však skládají z plánovaných nákladů a odchylek.

Nástrojem řízení zde není hospodářský výsledek střediska, jako v případě odpovědnostního účetnictví, ale vzniklý oceňovací rozdíl, tedy odchylka. [6]

Princip výkonového účetnictví je znázorněn na následujícím **Schématu 3.4**:

Schéma 3.4: Princip účtování výkonově orientovaného účetnictví



Zdroj: Vlastní zpracování

Typy výrobních procesů

Rozhodnutí týkající se zvolení primární orientace nákladového účetnictví, tedy, kterým směrem se podnik bude ubírat, zda odpovědnostním či výkonovým ovlivňuje mnoho faktorů jako je:

- a) charakter podnikatelského procesu,
- b) členitost podnikatelského procesu,
- c) opakovanost výroby,
- d) délka výrobního cyklu,
- e) sdruženost vzniku výkonů.

Všechny tyto faktory mají vliv na postupy zjišťování nákladů vyráběných výkonů, avšak základním třídícím kritériem pro jejich rozčlenění je sdruženost výrobního procesu.

Ad a) Charakter výrobního procesu

Dle charakteru výrobního procesu jsou rozlišovány dva základní typy výrob a to:

Organická výroba - tato výroba spočívá v několika na sebe navazujících procesech, kdy se základní materiál přeměňuje na výrobky s odlišnými kvalitativními vlastnostmi než měly výchozí suroviny. Tento výrobek již poté nelze rozdělit na jednotlivé části. Výsledkem takovéto výroby jsou homogenní, nebo-li stejnorodé výkony. Příkladem je výroba skla či potravinářská výroba.

Heterogenní výroba - výsledné výrobky vznikají spojováním samostatných dílů, kdy tyto jednotlivé díly si i nadále ponechávají svůj charakter a stávají se tak výměnnými částmi koncového výrobku. Výsledek představují heterogenní výkony, které jsou rozložitelné na dílčí části. Typickým příkladem této výroby je strojírenství. [4]

Ad b) Členitost podnikatelského procesu

Dle členitosti výrobního procesu je rozeznávána:

Nečlenitá výroba - výroba se sestává z několika navazujících operací, které od sebe nejsou nijak místně odděleny, přičemž tvoří technologicky uzavřený celek. Příkladem je výroba elektrické energie.

Členitá výroba - výroba se člení na dvě či více samostatné části, které jsou od sebe místně a někdy i časově odděleny a produkce každého z úseků je kvalitativně odlišná a slouží jako polotovar dalším úsekům. Příkladem je textilní výroba.

Ad c) Organizace dávkování

Z hlediska organizace dávkování se výroba dělí na:

Hromadnou výrobu - představuje výrobu velkého množství jednoho nebo jen několika málo druhů produktů, k čemuž dochází především na montážních linkách. Většinou se jedná o výrobu náhradních dílů.

Sériovou výrobu - jedná se o výrobu menšího počtu různých druhů výrobků, které se vyrábí opakovaně a pravidelně ve větším množství. Je zde vysoký stupeň robotizace a jedná se především o průmyslovou výrobu.

Kusovou výrobu - představuje výrobu kvalitativně odlišných výkonů dle specifických požadavků zákazníka. Jedná se o výrobu zakázkovou nebo prototypovou.

Ad d) Délka výrobního cyklu

Představuje určující faktor pro nutnost sledování nedokončené výroby. Nedokončená výroba představuje produkty, které již prošly několika výrobními stupni, nejsou již materiálem, ale zároveň se ještě nejedná o hotové výrobky. Jedná-li se o krátký výrobní cyklus, dochází k existenci stabilní nedokončené výroby a je nutné její sledování. Stabilní znamená, že výrazně nekolísá, a to proto, že ji ovlivňuje především výrobní kapacita. [4]

Ad e) Sdruženost výkonů

Zda se jedná o sdruženou či nesdruženou výrobu má vliv na řízení nákladů, kalkulace a na možnosti zobrazení v účetnictví.

- **Sdružená výroba** - představuje výrobu, kdy zpracováním surovin a materiálů vznikají alespoň dva nebo více výrobků v určitém vzájemném poměru. Producent nemá možnost ovlivnit relace mezi těmito produkty. Jeden z těchto výrobků je vždy hlavní, ostatní představují výkony vedlejší a je zde existence odpadu. Tento typ výroby je možno nalézt u chemických výrob. Náklady jsou vynakládány společně na celý výrobní proces a jsou tedy společné všem druhům výkonů. Jednotlivým výrobkům je nelze přiřadit přímo, ale jsou rozvrhovány na principu hodnotových či naturálních základů.

- **Nesdružená výroba** - jedná se o všechny druhy výrob, pro které nejsou charakteristické všechny výše uvedené vlastnosti. Pro evidenci a kalkulaci nákladů na výkony se rozlišují čtyři metody:

Prostá metoda

Představuje nejjednodušší způsob podnikatelského procesu, kdy výroba probíhá v nečlenitém procesu. Předmětem činnosti je jediný druh výkonu, který zajišťuje útvar hlavní výroby.

Náklady vynaložené na hlavní činnost se člení dle položek kalkulace na přímé a nepřímé náklady a sledují se dle jednotlivých útvarů. Náklady, týkající se středisek správy či servisu se formou interních výnosů a nákladů převádí na středisko hlavní výroby. Interní výkony se oceňují v předem stanovených nákladech a při jejich porovnání se skutečnými náklady jsou zjišťovány odchylky.

Výsledná kalkulace je zjišťována prostým dělením celkových skutečných nákladů na vyrobené výkony celkovým objemem produkce dokončených výkonů.

Fázová metoda

Má uplatnění v členitých výrobach, kdy se na výrobě jednoho druhu výkonů podílí několik útvarů. Výrobní proces je rozdělen do několika fází, které se navzájem liší a jsou na sobě nezávislé.

Náklady na hlavní činnosti jsou sledovány dle jednotlivých fází. Náklady správy a servisu se sledují dle středisek a část je možno převést pomocí interních nákladů a výnosů

na útvar hlavní výroby. Dokončené výkony se v hodnotovém vyjádření převádějí na účty hotových výrobků, popř. nedokončené výroby, která je zjišťována za jednotlivé fáze.

Výsledná kalkulace se zjišťuje jako podíl skutečných nákladů v jednotlivých fázích a objemu dílčích výkonů vyrobených v jednotlivých fázích. [4]

Stupňová metoda

Uplatňuje se v členitých procesech, ve kterých se vyrábějí polotovary, které dále vstupují do konečných výrobků nebo mohou být prodány externím zákazníkům. Polotovar představuje rozpracovaný, nedokončený výrobek, který vyžaduje dodatečné zpracování na následný produkt. Toto dodatečné zpracování však může provést i samotný zákazník, proto je možné prodávat polotovary také konečným zákazníkům. Stupňová metoda řeší stejně jako fázová metoda problematiku předávání výkonů mezi podnikovými útvary. Celková výroba je rozdělena do několika výrobních stupňů, které jsou na sobě navzájem závislé.

Náklady hlavní výroby se sledují dle jednotlivých stupňů. Součástí jsou i spotřebované polotovary jiných útvarů, které se tak stávají předmětem zobrazení mezi předávajícím a přejímajícím střediskem. Dokončené výrobky se předávají na sklad polotovarů či hotových výrobků. V jednotlivých stupních vzniká i nedokončená výroba.

Předmětem kalkulace jsou kromě hotových výrobků i polotovary, neboť je rozdělena do jednotlivých stupňů. Přitom již součástí druhého stupně jsou rovněž náklady na polotovar. Polotovary rovněž představují samostatnou kalkulační položku. Jejich ocenění pro převod mezi útvary je stanoveno na úrovni předem stanovených nákladů, které jsou pak porovnávány s náklady skutečnými, čímž je možno sledovat hospodárnost útvarů. Výsledná kalkulace je pak stanovena na úrovni skutečných nákladů.

Zakázková metoda

Je uplatňována v případě výroby jednotlivých výrobků nebo série výrobků podle individuálních objednávek zákazníků.

Nákladová náročnost jednotlivých výkonů od sebe liší, proto se sledují náklady odděleně, v analytické evidenci dle jednotlivých čísel zakázek. Informačním podkladem jsou zakázkové listy, na kterých je zakázka sledována. Náklady jsou tedy vykazovány na analytických účtech nedokončené výroby a ne jako náklady útvaru, což řeší výkonově orientované účetnictví. Přímé náklady jsou na zakázku přenášeny přímo, režijní náklady v předem stanovené výši dle předběžné kalkulace.

Výsledná kalkulace je sestavována jako podíl skutečných nákladů a předem stanoveného počtu vyrobených výrobků, případně jednoho jedinečného výrobku. [1]

Jak bylo uvedeno, všechny výše zmíněné faktory ovlivňující výrobu musí brát podnikové vedení v potaz v případě volby způsobu orientace účetnictví.

V případě individuální kusové výroby s dlouhým výrobním cyklem, včetně zakázkové výroby, má význam výkonově orientované účetnictví, neboť je obtížné náklady předem stanovit a vychází se vždy z výsledné kalkulace.

Naopak v hromadné či sériové výrobě s krátkým výrobním cyklem se vychází z předběžného stanovení nákladů a jejich kontrolou s cílem zjišťování odchylek. V tomto případě má význam odpovědnostní řízení útvarů. [4]

3.2.4 Členění nákladů a výnosů

3.2.4.1 Náklady

Vnitropodnikové účetnictví je označováno také jako nákladové účetnictví, proto z toho vyplývá, že náklady hrají v této oblasti hlavní roli. Manažerské účetnictví, jehož součástí je účetnictví vnitropodnikové, se od finančního účetnictví odlišuje výrazně větší potřebou informovanosti o nákladech. Tyto podklady jsou podstatné pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o budoucích variantách.

Kromě rozdílu v potřebě podrobnosti informací je ve finančním a manažerském účetnictví rozdíl také v pojmovém vymezení nákladů:

Ve **finančním účetnictví** jsou náklady vymezeny jako „úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu“. ⁴

V **manažerském účetnictví** jsou náklady vymezeny jako „hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností“. ⁵

^{4,5} KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8. s. 47.

Náklady představují hlavní předmět nákladového účetnictví a z tohoto pohledu jsou pro ně charakteristické tyto rysy:

- účelnost nákladů - takové vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti,
- účelový charakter - smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení,
- těsný vztah k výkonům - výkony představují nositele nákladu. [4]

Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Rozdělení nákladů do skupin vyjadřuje různý pohled řídících pracovníků na náklady, který souvisí s konkrétními rozhodovacími úlohami. Roztřídění musí být tedy takové, aby řešení odpovídalo na podstatné otázky a poskytovalo informace důležité pro rozhodování. Cílem je nalézt odpovědi na tyto otázky:

Jak jsou náklady vynaloženy?

Za jakým účelem jsou náklady vynaloženy?

Jak jsou náklady kalkulovány?

Jak se mění náklady s množstvím?

Pro získání potřebných informací jsou náklady nejčastěji tříděny:

- a) druhové členění,
- b) účelové třídění,
- c) členění dle odpovědnosti za jejich vznik,
- d) kalkulační členění,
- e) v závislosti na objemu produkce.

Ad a) Druhové členění nákladů

Za nákladové druhy jsou považovány stejnorodé skupiny nákladů, které vyjadřují hledisko spotřeby vyvolané určitou činností. Jsou pro ně charakteristické tři základní vlastnosti:

- jedná se o náklady prvotní - jsou předmětem zobrazení ihned při jejich vstupu do podniku,
- jedná se o náklady externí - vznikají spotřebou materiálu, služeb či prací od jiných externích dodavatelů,
- jedná se o náklady jednoduché.

Za základní nákladové druhy se považují spotřeba materiálu a energie, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové náklady, odpisy dlouhodobého majetku a finanční náklady. Při takovémto členění nákladů jsou získávány informace o tom, co, od koho a kdy je spotřebováno. Předností tohoto způsobu členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Tyto informace jsou pokladem pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečením, což je klíčovým podkladem při řízení dodávek surovin potřebných pro činnost podniku.

Tento způsob členění nákladů je využíván většinou podniků ve finančním účetnictví, neboť druhové členění nákladů je základem výkazu zisku a ztráty. Pro vnitropodnikové účetnictví je však při řízení nákladů a zisku použití pouze tohoto způsobu členění nákladů nepostačující. Základní nevýhodou druhového členění nákladů je totiž to, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů, nepopisuje tedy vztah nákladů k prováděným výkonům či útvarům. Není zde tedy možnost zjišťování hospodárnosti. Z hlediska manažerského účetnictví je tedy nutné kombinovat druhové členění nákladů s dalším způsobem členění. [1, 4]

Ad b) Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinou vzniku nákladů. Sleduje tedy náklady ve vztahu ke konkrétním útvarům a výkonům a poskytuje tak informace potřebné pro řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Řízení hospodárnosti spočívá v zjišťování, zda se náklady v podniku spoří či jsou překračovány.

Při takovémto členění nákladů jsou náklady v **prvním kroku** rozčleněny do oblastí výrobních či pomocných a obslužných činností na:

Náklady na obsluhu a řízení - jedná se o náklady, které jsou vynakládány za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek výroby. Zajišťují základní podmínky a jsou relativně nezávislé na tom, jaké výkony jsou vyráběny. Příkladem jsou náklady na provoz budov či mzdy řídících pracovníků.

Náklady technologické - jedná se o náklady, které souvisí s výrobou a prodejem, jsou tedy vynaloženy na výrobu výkonů a jsou vyvolané technologií daného výkonu. Přenášejí se na konkrétní výkony a lze tedy hodnotit jejich hospodárnost. Příkladem je spotřeba základního materiálu či spotřeba energie technologického zařízení.

Náklady na obsluhu a zařízení představují vždy režijní náklady, protože nemají příčinný vztah ke konkrétním výkonům. Co se týče technologických nákladů, ty se skládají

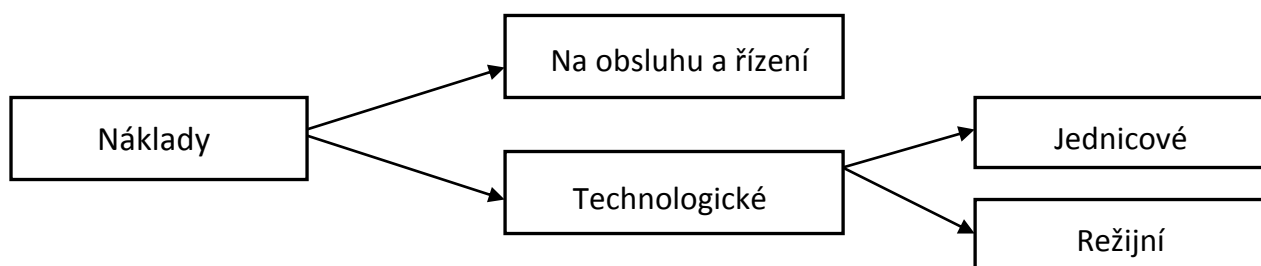
z nákladů jednicových a režijních, proto je **druhým krokem** při účelovém členění nákladů podrobnější rozčlenění technologických nákladů na:

Jednicové náklady - jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétní jednotky výkonu. Příkladem je spotřeba jednicového materiálu. Jelikož příčinně souvisí se vznikem výkonu, bývá pro ně stanovován nákladový úkol. Ten je stanoven pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů, která je stanovena v naturálních jednotkách, a ocenění této naturální spotřeby. Nákladový úkol tedy vyjadřuje předpokládané náklady stanovené pro jednotku výkonu. Při jeho následném porovnání se skutečností je zajišťována kontrola hospodárnosti výroby.

Režijní náklady - představují náklady, u kterých nelze vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu, a nerostou tedy přímo úměrně s počtem vyrobených výkonů. Jedná se o společné náklady určitého druhu výkonu, skupiny výkonů či útvaru. Řízení jejich hospodárnosti je možné zajistit prostřednictvím rozpočtu režijních nákladů útvarů. [1, 4]

Účelové členění nákladů je graficky znázorněno ve **Schématu 3.5**:

Schéma 3.5: Účelové členění nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování

Ad c) Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik

Základem členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik je členění podle vnitropodnikových útvarů, tedy místa vzniku nákladů. Toto členění představuje rozčlenění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik a útvary, které jsou za ně zodpovědné, jsou vymezeny jako odpovědnostní střediska.

Toto roztrídění lze zabezpečit buď analytickým členěním syntetických účtů, nebo v rámci samostatného okruhu účetnictví v případě dvouokruhové účetní soustavy. Smyslem odpovědnostního třídění nákladů je možnost sledování hospodárnosti jednotlivých útvarů.

V rámci odpovědnostního členění nákladů je potřeba rozlišovat:

Náklady externí (prvotní) - ty vznikají díky spotřebě surovin pořízených od externích dodavatelů.

Náklady interní (druhotné) - vznikají v rámci kooperačních vazeb mezi útvary v případě výkonů, které se stávají předmětem spotřeby uvnitř podniku. Interní náklady pak vznikají odebírajícímu středisku a jejich výše je dána vnitropodnikovým oceněním.

Ad d) Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje zvláštní typ účelového členění nákladů a vztahuje se na ně rovněž stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti. Toto členění nákladů je nezbytné pro sestavení kalkulace a je ovlivněno požadavky na vypovídací schopnost kalkulace. Z tohoto pohledu se náklady člení na:

Přímé náklady - jedná se o náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Patří zde veškeré jednicové náklady, které jsou vyvolány přímo konkrétní jednotkou výkonu. Kromě jednicových nákladů zde patří také režijní náklady, které jsou vynakládány při výrobě pouze určitého druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu výkonu lze stanovit prostým dělením.

Nepřímé náklady - tyto náklady se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku. Patří zde většina režijních nákladů, které jsou společné více druhům výkonů. Při přiřazování těchto nákladů na jednici výkonu se pak přičítají nepřímou pomocí zvolených veličin. [1, 4]

Ad e) Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

Členění nákladů v závislosti na objemu produkce poskytuje informace o alternativách budoucího vývoje, neboť odpovídá na otázku: Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud zvýšíme objem výroby o určité procento? Z hlediska řízení nákladů a zisku se tak stává toto členění nejdůležitějším členěním nákladů a rozděluje náklady na:

Variabilní náklady - jedná se o náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, jsou tedy závislé na objemu výroby a rostou přímo úměrně s růstem produkce. Typickým příkladem je spotřeba základního materiálu.

Fixní náklady - představují náklady, které při změnách v určitém rozsahu prováděných výkonů zůstávají neměnné. Zajišťují podmínky pro výrobu v daném období a jsou vždy

jednorázově vynakládané po uplynutí určitého období. Rozsah činnosti, který lze s těmito fixními náklady vytvořit je limitován výrobní kapacitou. [1, 4]

3.2.4.2 Výnosy

Výnosy představují protiklad nákladů a jsou jakýmsi ukazatelem hospodářské činnosti podniku. Co se týče pojmového vymezení je opět nutno odlišit dva pohledy a to:

Z pohledu **finančního účetnictví** jsou výnosy charakterizovány jako jakékoliv zvýšení aktiv nebo snížení závazků. Představují ekvivalent za realizované a odběratelem uznané výkony v peněžním vyjádření.

Z pohledu **manažerského účetnictví** vznikají výnosy při prodeji výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti podniku.

Členění výnosů

Pro členění výnosů lze uplatnit stejná kritéria jako při členění nákladů, tedy:

a) Druhovému členění výnosů

Z tohoto pohledu jsou výnosy rozčleněny do stejnorodých skupin dle jednotlivých druhů. Toto členění používá především finanční účetnictví neboť je podkladem pro tvorbu výkazu zisku a ztrát a základní skupiny představují výnosy z provozní, finanční a mimořádné činnosti.

b) Účelové členění výnosů

Představuje členění dle hlediska jejich vztahu k výkonům realizovaným nebo vyprodukovaným. Výnosy jsou detailně členěny dle výkonů.

c) Členění výnosů dle odpovědnosti za jejich vznik

Z pohledu manažerského účetnictví se jedná o nejdůležitější pohled na výnosy. Sledování výnosů dle místa jejich vzniku je docíleno stejně jako u nákladů prostřednictvím analytické evidence nebo v samostatném účetním okruhu. Základem je rozlišení výnosů na:

Externí výnosy - představují hodnotový ekvivalent prodaných výkonů, které podnik získává na základě platných tržních cen při realizaci svých výkonů. Vznikají při prodeji mimo podnik externím zákazníkům a jejich výše závisí na objemu prodané produkce a stanovených tržních

cenách. Výše výnosů ovlivňuje výsledek hospodaření, proto prostřednictvím řízení externích výnosů je řízen i podnikatelský zisk.

Interní výnosy - vznikají při předávání výkonů v rámci podniku mezi jednotlivými vnitropodnikovými středisky. Jejich význam spočívá v uznání nákladů, které měl útvar vynaložit na výrobu dílčích výkonů. Jsou oceňovány vnitropodnikovými cenami, které jsou stanoveny pro každý druh vnitropodnikového výkonu.

Mají úlohu jakéhosi měřítka při hodnocení úspěšnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a sledují se:

- ve výrobních střediscích - představují převod režie režijního střediska do nákladů výkonů podniku, na jejichž výrobě se středisko podílelo,
- ve střediscích správních - jedná se o převod správní režie jako ocenění vnitropodnikového výkonu, jenž spočívá v procesu řízení,
- ve střediscích obslužných - tyto útvary dodávají výkony ostatním střediskům, nejčastěji se jedná o služby spočívající v dopravě, údržbě či opravách. [3]

d) Členění výnosů v závislosti na objemu produkce

Výnosy odrážejí množství prodané produkce a mají tedy variabilní charakter. V případě stálých cen se při zvýšení objemu prodané produkce vyvíjí proporcionálně.

V určitých případech se však může jednat o výnosy, jejichž výše se se zvětšeným objemem prodané produkce nemění a mají tedy fixní charakter. Jedná se o jakési paušály, kdy jejich výše není ovlivněna množstvím realizované produkce. Příkladem je například nájem elektroměru. [3]

4 Využití informací vnitropodnikového účetnictví v praxi

Při zpracovávání praktické části diplomové práce bylo pracováno s reálnými daty vybrané firmy. Název firmy, jakož i její sídlo však na přání majitele firmy nejsou uvedeny.

4.1 Představení vybrané firmy

Nejmenovaný podnik představuje fyzickou osobu podnikatele, podnikající na základě živnostenského oprávnění. Firma sídlí na Karvinsku. Prvotní oblast podnikání byla v průběhu let postupně rozšiřována o další části, proto předmět podnikání v současné době zahrnuje mnoho oblastí.

Firma byla založena majitelem firmy v roce 1991 a předmětem činnosti v té době byly opravy kontejnerů na oleje, oprava motorových vozidel a vysokozdvížných vozíků včetně jejich nákupu a prodeje. Od roku 1994 je podnikání prováděno pod současným identifikačním číslem. V roce 1998 se předmět podnikání rozšířil o oblast kovoobrábění. V roce 1999 bylo podnikání rozšířeno o odvětví nákup, prodej a skladování paliv a maziv. V roce 2000 ke stávající činnosti firmy přibyl provoz čerpací stanice č. 1, ke které v dalších letech přibyla další benzinová stanice č. 2 nacházející se rovněž na Karvinsku. V průběhu let, konkrétně v roce 2003 firma rozšířila svou činnost o oblast vnitrostátní a mezinárodní kamionové dopravy a spedice a v roce 2007 pak o oblast obrábění na CNC strojích. V roce 2008 bylo podnikání opět rozšířeno, tentokrát o personální agenturu. V současné době firma zaměstnává cca 200 zaměstnanců. [10]

Všechny tyto kroky v průběhu let vedly k současnému stavu, kdy firma, jakožto nevýrobní podnik, poskytuje svým zákazníkům služby v celkem šesti oblastech, které představují:

- obrábění kovů,
- doprava a spedice,
- prodej olejů a maziv,
- prodej pohonných hmot,
- služby personální agentury,
- pronájem, oprava a školení obsluhy vysokozdvížných vozíků.

V prvních třech zmiňovaných oblastech podnikání je firma držitelem mezinárodního certifikátu ISO 9001: 2009. V těchto oborech firma zavedla a používá systém management

kvality. Certifikátem firma dokumentuje vysokou úroveň výrobního procesu a poskytování stabilně kvalitních výrobků a služeb.

Co se týče péče o zákazníky, nabízí firma kromě vysoce kvalitních produktů a služeb, které jsou častokrát podloženy certifikáty a Atesty také věrnostní program pro zákazníky benzinových stanic. I když se jedná o poměrně malou společnost, která svými dvěma benzinovými stanicemi nemůže konkurovat velkým mezinárodním benzinovým společnostem, co se týče kvality produktu či věrnostního programu, který má firma připraven pro své zákazníky, může se tato firma směle považovat za konkurenta známých značek. Motto společnosti zní: „To co jinde očekáváte, je u nás samozřejmostí.“ [10]

4.2 Způsob vedení účetnictví

Obecné informace

Firma již od svého založení vede účetnictví, které se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou a ČÚS pro podnikatele a je vedeno vlastním interním zaměstnancem. Pro evidenci účetních případů je používán účetní program Helios Orange. Jedná se o informační systém, který pokrývá veškeré firemní agendy jako je účetnictví finanční i vnitropodnikové, které je popsáno v kapitole 4.2.1, personální oblast týkající se mezd, ekonomickou oblast či skladovou evidenci.

Firma vede účetnictví v plném rozsahu, účetním obdobím je kalendářní rok. Firma splňuje zákonem stanovené podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem, využívá služeb daňového poradce, proto má prodlouženou lhůtu pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Firma je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty.

Oběh účetních dokladů týkající se nákupu a prodeje zboží či poskytování služeb probíhá ve firmě dvojitým způsobem. Za vystavené faktury, tedy doklady, které firma vystavuje za prodej zboží či služeb odběratelům, jsou odpovědni pracovníci jednotlivých útvarů. Ke každému hospodářskému středisku, které jsou popsány níže, náleží pracovník, fakturantka, která je detailně seznámena s chodem tohoto oddělení. Náplní práce tohoto zaměstnance je zpracovávání zakázek a objednávek a následné vystavování faktur. Tyto vystavené faktury jsou pak hromadně v měsíčních intervalech předávány hlavní účetní, která provede jejich evidenci a zaúčtování do účetního systému. Aby bylo dobře identifikovatelné, jakého střediska se konkrétní vystavené faktury týkají, má každé středisko přiděleno svou číselnou řadu, která se objevuje na prvních třech místech čísla vystavené faktury.

Z hlediska přijatých faktur, tedy účetních dokladů, které firma obdrží od dodavatele v případě dodání objednaného zboží, je postup opačný. Přijaté faktury jsou adresovány středisku ekonomika a správa. Účetní firmy tyto faktury zaeviduje a zkontroluje a poté je předá jednotlivým střediskům. Konkrétní střediska, musí přijaté faktury zkontrolovat a odsouhlasit, zda položka na faktuře skutečně představuje zboží, které bylo střediskem objednáno a které mu bylo následně dodáno. Po této zpětné vazbě dochází k zaúčtování přijatých faktur zodpovědným pracovníkem, tedy účetním firmy do účetního systému firmy.

Účetní doklady, které se týkají příjmu či výdeje skladových zásob, tedy příjemky a výdejky zboží, jsou zadávány do účetního systému pracovníkem daného oddělení.

I přesto, že hospodářská střediska představují samostatně hospodařící útvary, je účetnictví podniku centrálně soustředěno do jednoho místa.

Pro účtování zásob má firma vnitropodnikovou směrnicí stanoveno účtování zásob způsobem B. Účtování o zásobách způsobem B představuje periodický způsob účtování, při kterém se v průběhu roku neúčtuje na skladových účtech, ale nakoupené zásoby jsou účtovány přímo do nákladů. Důležitá je však skladová evidence, kterou je povinna účetní jednotka vést. Na konci roku při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů zásob převedou na vrub nákladových účtů. Poté na základě provedené inventury zásob, kdy se zjistí jejich skutečný stav a dle evidence o zásobách, se provede zaúčtování skutečné hodnoty zásob na vrub příslušného účtu zásob souvztažně s nákladovým účtem.

Veškeré informace týkající se vedení účetnictví v dané firmě, jako jsou číselné řady účetních dokladů, způsob účtování zásob, způsob přepočtu cizí měny a účtový rozvrh, jsou zakotveny ve Vnitřní interní směrnici: Účetnictví 2012, která je součástí diplomové práce jako **Příloha č. 1**.

4.2.1 Vnitropodnikové účetnictví

Kromě finančního a daňového účetnictví, které je potřebné z důvodu správné transformace výsledku hospodaření na základ daně, firma vede pro svou interní potřebu také vnitropodnikové účetnictví.

Jelikož se jedná o menší firmu, kde se příliš neliší požadavky interních a externích uživatelů, zvolila si firma jako způsob vnitropodnikového účetnictví **jednookruhovou účetní soustavu**. Syntetické účty finančního účetnictví jsou tedy podrobně analyticky členěny. Toto podrobné členění spočívá v analytickém členění dle jednotlivých hospodářských středisek

firmy. Jedná se tedy o **odpovědnostně řízené** účetnictví. Analytické členění se týká hlavně účtů nákladů a výnosů.

Analytické členění účtů dle jednotlivých středisek je zakotveno ve vnitropodnikové směrnici a toto členění spočívá v přiřazení čísla hospodářského střediska, kterého se daná účetní operace týká. Identifikační čísla jednotlivých hospodářských středisek, je možno vidět v následující **Tab. 4.1**, která byla poskytnuta z interního informačního systému firmy:

Tab. 4.1: Označení středisek

| Organizační struktura (2012) typ střediska | | |
|---|------------------------|----------------------|
| Název | Číslo střediska | Typ střediska |
| Úsek Ekonomika a správa | 001.00100 | Nákladové středisko |
| Středisko Kovoobrábění | 001.002.00 | Nákladové středisko |
| Středisko Montáže | 001.00400.003 | Nákladové středisko |
| Středisko Obchod | 001.00400.004 | Nákladové středisko |
| Středisko ČS č. 1 | 001.00400.006 | Nákladové středisko |
| Středisko ČS č. 2 | 001.00400.007 | Nákladové středisko |
| Středisko VZV | 001.00400.008 | Nákladové středisko |
| Úsek Doprava | 001.00500 | Nákladové středisko |
| Helios Orange | | |

Zdroj: Interní informační systém firmy

4.3 Podnikové útvary firmy

Jak již bylo řečeno, firma se v rámci podnikání specializuje v mnoha oblastech, tyto činnosti jsou zajišťovány jednotlivými vnitropodnikovými útvary. V rámci podnikové organizační struktury je tedy celý podnik rozdělen do několika hospodářských středisek. Jedná se o samostatně působící střediska, která podnikají v různých oborech a která jsou popsána ve vnitropodnikové směrnici firmy. Vnitropodniková směrnice je součástí diplomové práce jako **Příloha č. 2**, která přiřazuje jednotlivým střediskům identifikační znaky.

Středisko č. 1 Ekonomika a správa

Středisko ekonomika a správa představuje podnikový útvar, který zastřešuje chod firmy z ekonomického hlediska. Pracovníkem tohoto střediska je hlavní ekonom firmy, je zde soustředěno také účetnictví celého podniku, za nějž je zodpovědná hlavní účetní firmy. Stejně

jako ostatní střediska má i toto středisko svého vedoucího pracovníka. Další pracovníci, kteří spadají pod toto středisko, jsou projektový manager a vedoucí asistentka. Ve schematickém znázornění organizační struktury jsou sice tito pracovníci postaveni mimo středisko správy, avšak jejich mzdové náklady jdou k tíži právě tohoto střediska.

Středisko č. 2 Kovoobrábění

V tomto středisku je prováděno obrábění kovů na konvenčních strojích, NC a CNC karuselech a obráběcích centrech. Dále je zde prováděno dělení materiálu pilou a kalení materiálu v elektrické vozokomorové peci. Obrábění je realizováno jako poskytování obráběcích služeb zákazníkům. Jedná se o polotovary, které jsou dodány zákazníkem, firmou opracovány do požadované podoby a poté předány zpět zákazníkovi. Výroba je organizována především jako malosériová či velkosériová.

Středisko se dále dělí na dva samostatně hospodařící útvary, kterými jsou:

- Obrobna 2: VÝROBA, nebo-li stará hala,
- Obrobna 9: CNC, nebo-li nová hala s CNC stroji.

Za chod střediska jako celku je zodpovědný jeden vedoucí pracovník.

Středisko č. 3 Personalistika

Toto středisko představuje personální agenturu, která nabízí svým klientům služby v oblasti lidských zdrojů. Nabízí možnost zprostředkování zaměstnání jednotlivcům, především se však jedná o klienty z řad podniků či organizací. Středisko spolupracuje s mnoha partnerskými firmami, kterým poskytuje komplexní personální služby a zajišťuje pracovníky napříč všemi profesemi od dělníků po střední management. Činnost personální agentury spočívá ve zprostředkovávání vlastních zaměstnanců firmy partnerským společnostem. Tito zaměstnanci pracují pro partnerskou společnost, nadále však zůstávají firemními zaměstnanci. V interním informačním systému je toto středisko zavedeno jako MONTÁŽE, jelikož v počátcích personální agentury byli poskytováni především dělníci zajišťující montáž pro partnerské společnosti. Toto středisko má rovněž svého odpovědného pracovníka.

Středisko č. 4 Prodej olejů a maziv

Hlavní činností tohoto střediska je prodej zboží v oblasti olejů a maziv, které je uskladněno ve dvou skladech. Firma nabízí produkty od několika výrobců působících nejen

na našem trhu. Aby měl zákazník jistotu o kvalitě poskytovaného zboží, jsou na dožádání poskytována jakostní osvědčení a bezpečnostní listy.

V interním informačním systému je středisko zavedeno jako OBCHOD. Za chod střediska je zodpovědný vedoucí střediska. Jelikož se jedná o prodej zboží, spadá pod toto středisko také obchodní manažer, v jehož kompetenci je nabídka a zprostředkování zboží zákazníkům.

Středisko č. 5 Doprava a spedice

Firma prostřednictvím tohoto střediska poskytuje kompletní vnitrostátní i mezinárodní přepravu zboží. Zboží je přepravováno kamiony a návěsy, které jsou firemním majetkem. Středisko poskytuje také pneuservis pro nákladní automobily. K tomuto podnikovému útvaru náleží řidiči a dispečeři, kteří jsou firemními zaměstnanci. V interním informačním systému je středisko zavedeno jako DOPRAVA a má rovněž svého vedoucího pracovníka.

Středisko č. 6 Čerpací stanice č. 1

Firma nabízí prodej pohonných hmot v rámci svých čerpacích stanic, ale rovněž také v rámci prodeje pro zákazníky, kterými jsou podniky Moravskoslezského kraje. Těmto odběratelům jsou pohonné hmoty dodávány vlastním cisternovým vozidlem.

Produkty, které firma nabízí, jsou motorová nafta a automobilové benziny. Jedná-li se o zmiňovaný rozvoz podnikům, je ke každé dodávce doložen Atest o jakosti produktu.

Středisko č. 7 Čerpací stanice č. 2

Stejně jako čerpací stanice č. 1 nabízí svým zákazníkům motorovou naftu a automobilové benziny. Oba tyto střediska nabízející stejné produkty a spadají pod jednoho odpovědného vedoucího pracovníka.

Středisko č. 8 Vysokozdvížené vozíky

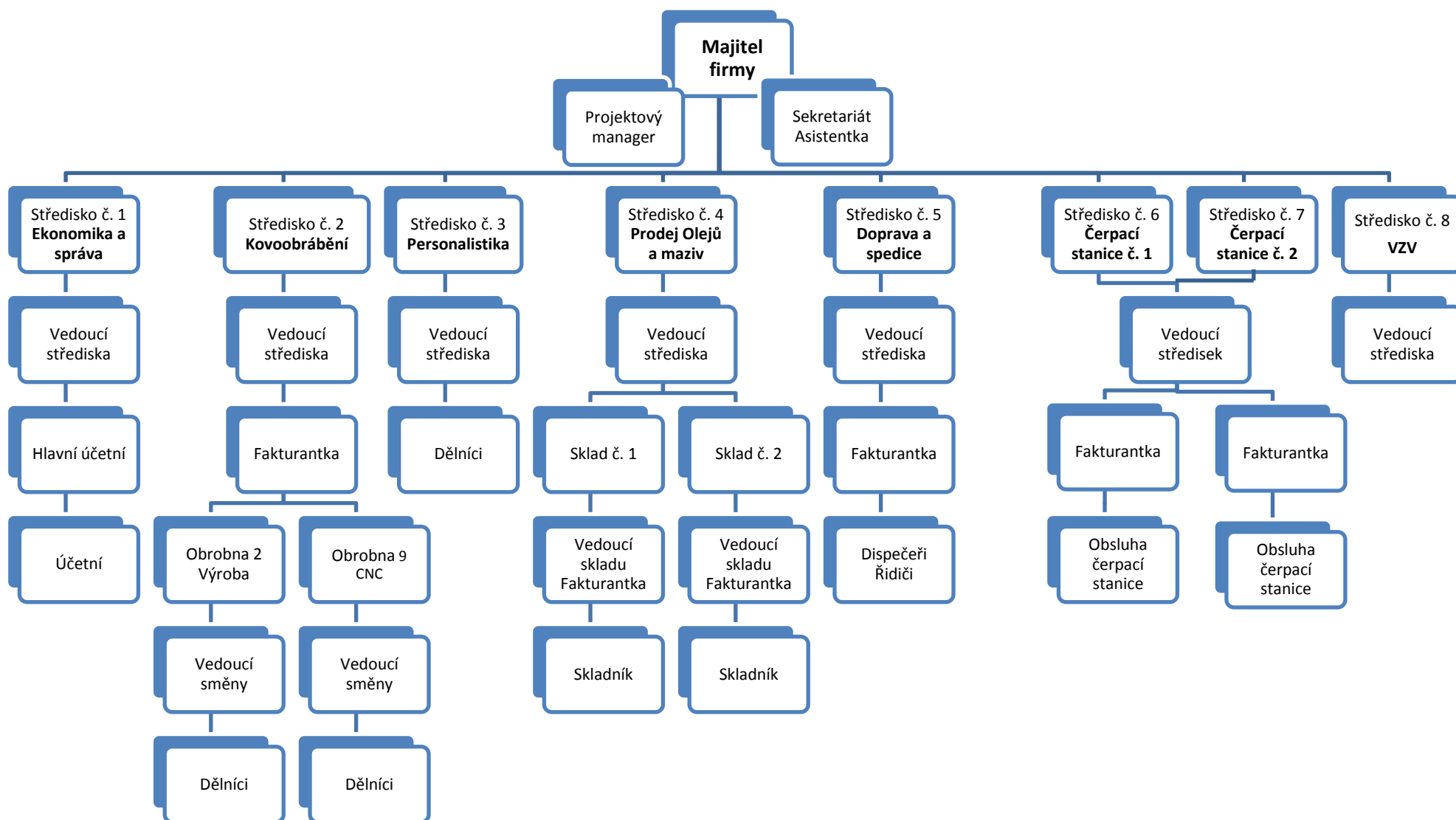
Středisko vysokozdvížných vozíků (dále jen „VZV“) má ve své evidenci vysokozdvížené vozíky, které jsou kromě firemního používání také externě pronajímány. Na zakázku je zde prováděna oprava vysokozdvížných vozíků. V rámci střediska působí rovněž odpovědný pracovník, který na zakázku poskytuje kurz na obsluhu vysokozdvížných vozíků. Po absolvování kurzu je zákazníkovi vydán průkaz na obsluhu VZV.

Organizační struktura firmy

Všechna výše zmíněná hospodářská střediska jsou zapracována do organizační struktury firmy. Každé středisko má svého vedoucího pracovníka, který je zodpovědný za chod a výsledky útvaru a určuje strategii střediska. Podstatné body, jako je například schválení dodavatele, konzultují vedoucí středisek s majitelem firmy, avšak následný provoz je plně v kompetenci vedoucího střediska. Ať se jedná o vstupy či výstupy střediska nebo sjednávání obchodních podmínek s obchodními partnery, za vše je zodpovědné samotné středisko. Všechny střediska tedy fungují jako samostatně hospodařící organizační jednotky.

Uspořádání podnikových útvarů v rámci organizační struktury firmy je zobrazeno v následujícím **Schématu 4.1**. Schéma vychází z organizační struktury zaměstnavatele, která představuje **Přílohu č. 2** a která zmíněné schéma dále podrobněji rozvádí.

Schéma 4.1: Organizační struktura firmy



4.4 Středisko Oleje a maziva

Podstatou vnitropodnikového odpovědnostně orientovaného účetnictví, které firma aplikuje, je analytická evidence syntetických účtů dle jednotlivých hospodářských středisek. Pro podrobnou analýzu a zpracovávání vnitropodnikových informací bylo vybráno středisko Oleje a maziva, jehož hlavním předmětem činnosti je nákup a prodej zboží.

Zboží zákazníkům je dodáváno ze dvou již zmiňovaných skladů, přičemž sklad č. 2 je zaměřen spíše na velkoodběratele a na skladě je v současné době evidováno méně položek než na skladě č. 1, který je zásoben širším sortimentem zboží. Důvodem je, že sklad č. 1 kromě velkoodběratelů prodává své zboží také maloodběratelům a dále také zásobuje vlastní čerpací stanice, kde je zboží rovněž prodáváno. Jednotlivých položek zboží, které středisko v rámci obou skladů nabízí svým zákazníkům, je v informačním systému firmy evidováno několik set. Základní kategorie, v rámci kterých jsou nabízeny různé druhy zboží, se nachází v následující **Tab. 4.2**:

Tab. 4.2: Kategorie zboží střediska Oleje a maziva

| Kategorie |
|--------------------|
| Oleje automobilové |
| Plastická maziva |
| Oleje průmyslové |
| Autokosmetika |
| Autochemie |
| Petroleje |
| Technické benziny |
| Průmyslová chemie |

Zdroj: Firemní podklady - vlastní zpracování

Kalkulace ceny zboží

Jak již bylo řečeno, je hlavní předmětem činnosti střediska Oleje a maziva nákup a prodej zboží. Pro prodej zboží zákazníkům je nutné stanovit cenu, za kterou bude zboží prodáváno. Cena je stanovena prostřednictvím cenové kalkulace, která spočívá v připočtení ziskové přírážky, nebo-li marže k nákupní ceně zboží, jak je možno vidět v následujícím **Schématu 4.2**:

Schéma 4.2: Cenová kalkulace zboží

Pořizovací cena zboží

+ zisková přírážka

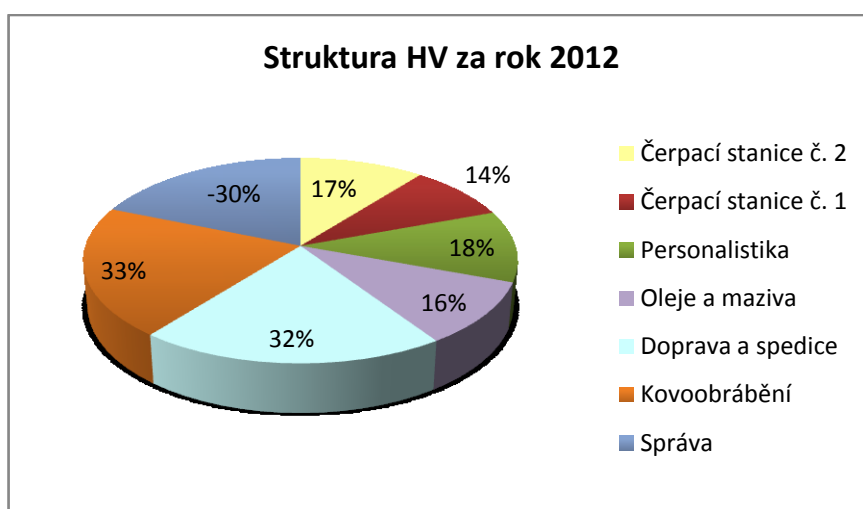
Prodejní cena bez DPH

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.1 Hospodaření střediska

Činnost střediska Oleje a maziva ve srovnání s ostatními středisky přispívá k celkovému hospodářskému výsledku firmy z 16 %, jak je možno vidět na následujícím **Grafu 4.1**, který znázorňuje procentuální složení výsledku hospodaření firmy za rok 2012 a který byl vypracován z interních podkladů firmy:

Graf 4.1: Procentuální složení hospodářského výsledku roku 2012



Zdroj: Firemní podklady - vlastní zpracování

Z vnitropodnikového účetnictví bylo možno vyčíst, že náklady a výnosy týkající se daného střediska, jsou analyticky označovány číslem 004. Toto analytické označení vychází z vnitropodnikové směrnice firmy. Náklady a výnosy, o kterých středisko účtovalo v roce 2012, jsou zaznamenány v **Tab. 4.3**:

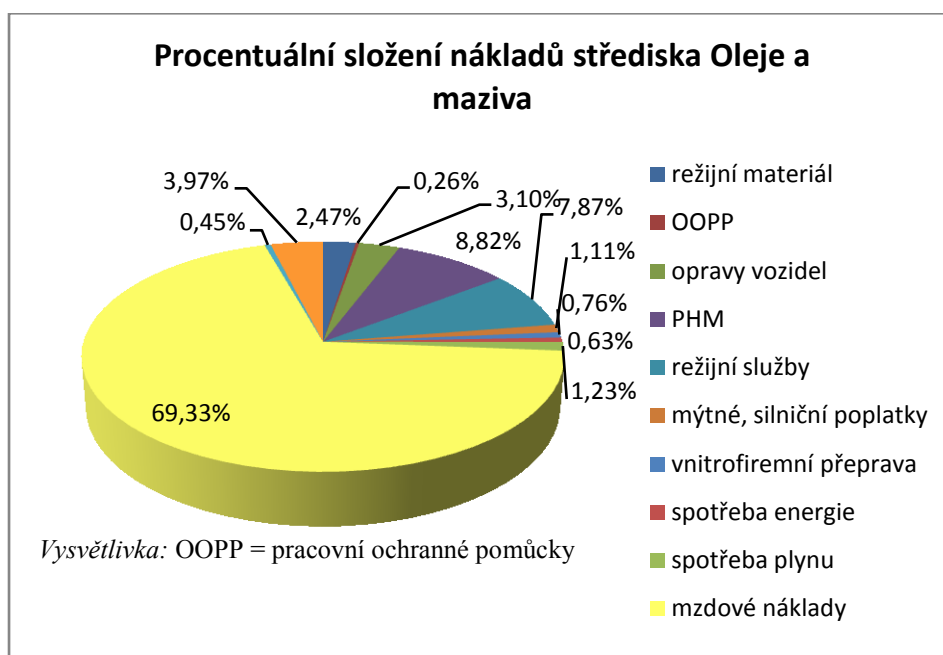
Tab. 4.3: Položky nákladů a výnosů střediska Oleje a maziva za rok 2012

| NÁKLADY | | VÝNOSY | |
|------------|----------------------------------|------------|-------------------------|
| Číslo účtu | Název účtu | Číslo účtu | Název účtu |
| 501004 | Nákup pneu | 602010 | Ostatní služby |
| 501005 | Režijní materiál ke spotřebě | 602051 | Služby doprava |
| 501008 | Majetek do 8.000 Kč | 602052 | Mezinárodní doprava |
| 501048 | Drobný majetek 8.000 - 40.000 Kč | 604002 | Prodej ostatní |
| 502001 | Spotřeba elektrické energie | 648001 | Ostatní provozní výnosy |
| 504002 | Nákup zboží ostatní | | |
| 511001 | Opravy a udržování | | |
| 512001 | Cestovné | | |
| 518001 | Poštovné | | |
| 518002 | Doprava | | |
| 518003 | Telefonní poplatky | | |
| 518005 | Ostatní služby | | |
| 518006 | Pneuservis | | |
| 518008 | Drobný nehmotný majetek | | |
| 518026 | Nedaňové ostatní služby | | |
| 521001 | Mzdové náklady hlavní PP | | |
| 524001 | OSSZ zaměstnavatel | | |
| 524002 | ZP zaměstnavatel | | |
| 527001 | Zákonné sociální náklady | | |
| 527002 | Zákonné soc. náklady nemocenská | | |
| 538001 | Poplatky | | |
| 538010 | Bankovní poplatky | | |
| 538050 | Mýto ČR | | |
| 538051 | Mýto zahraničí | | |
| 544001 | Smluví pokuty a úroky z prodlení | | |
| 548001 | Pojištění - provozní náklady | | |
| 551001 | Odpisy DNHM | | |

Zdroj: Firemní podklady

V případě konkrétních hodnot nákladů, které byly v průběhu roku 2012 ve středisku vynaloženy, představoval účet **504002 - Nákup zboží ostatní 90%** veškerých nákladů, které ve středisku vznikly. Zbývajících 10% zahrnuje ostatní provozní náklady, respektive režijní náklady. Procentuální složení je možno vidět v následujícím **Grafu 4.2**. Data vychází z reálných hodnot, které však nemohly být zveřejněny.

Graf 4.2: Procentuální složení režijních nákladů střediska Oleje a maziva



Zdroj: Vlastní zpracování

Z hlediska výnosů a jejich procentuálního složení se jednalo z **99%** o výnosy z prodeje zboží, tedy účet **604002 - Prodej ostatní**. Zbýlé 1% tvořily ostatní položky výnosů uvedené v Tab. 4.3.

4.4.2 E-shop Oleje a maziva

Samostatnou skupinu v rámci střediska Oleje a maziva tvoří internetový obchod, tzv. E-shop, zaměřen na prodej olejů a maziv. E-shop, pro prodej zboží zákazníkům byl zřízen v polovině roku 2012. Odkaz na internetový obchod se nachází na webových stránkách společnosti. Dále je E-shop zaregistrován na nejrůznějších portálech sdružující internetové obchody, odkud se zákazníci mohou rovněž dostat prostým „proklikem“ k nákupu zboží.

Záměrem firmy bylo zvýšení tržeb z prodeje zboží střediska Oleje a maziva, k čemuž měl přispět právě prodej prostřednictvím internetového obchodu. Hlavním cílem tedy bylo navýšit tržby z prodeje zboží a celkovou ziskovost střediska.

Co se týče analytické evidence po zavedení internetového obchodu, byla vytvořena vlastní fakturační řada pro vystavené faktury za prodej zboží prostřednictvím E-shopu. Díky této vlastní fakturační řadě, je možno odděleně sledovat výnosy z prodeje zboží internetového obchodu.

Náklady na realizaci E-shopu

Zřízení E-shopu předcházelo podrobné plánování. Předběžný plán nákladů představuje jednorázový plán, projekt, u kterého se nepředpokládá, že by byl v budoucnu opět použit. Celková suma, která byla stanovena jako **plán nákladů** na realizaci, byla stanovena částkou **54.000 Kč** bez DPH. Tento obnos zahrnoval tyto náklady:

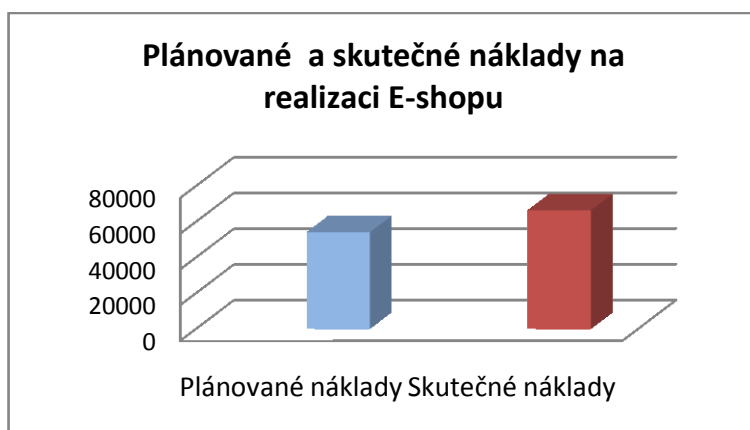
- smluvní cena za dodání produktu E-shop,
- režijní náklady (tisk materiálů, pohonné hmoty při služebních cestách),
- prvotní reklama na internetovém prohlížeči seznam.cz,
- reklamní prospekty.

O zřízení střediska bylo rozhodnuto na počátku roku 2012 s tím, že termín spuštění E-shopu byl stanoven na březen 2012.

Ve skutečnosti však termín realizace dodržen nebyl a internetový obchod byl spuštěn 14. května 2012. Také rozpočet plánovaných nákladů nebyl dodržen, **skutečné náklady** byly vyčísleny na částku **66.240 Kč** bez DPH. K tomuto překročení došlo v důsledku navýšení ceny za dodání produktu internetového obchodu oproti plánované ceně. Společnost, u které byla služba objednána, dodala výsledný produkt za vyšší cenu z důvodu změny požadavků v průběhu tvorby E-shopu. Firma se rozhodla pro využití více aplikací, než bylo zahrnuto v původním plánu, proto se i konečná cena lišila od původně plánované.

Došlo tedy k překročení plánu nákladů, jak je možno vidět z následujícího **Grafu 4.3:**

Graf 4.3: Plánované a skutečné náklady na realizaci E-shopu



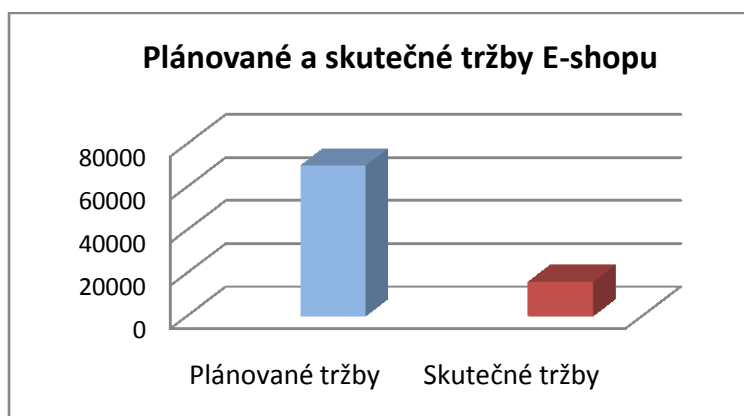
Zdroj: Vlastní zpracování

Ziskovost E-shopu

Jelikož hlavní záměrem firmy a příčinou pro zavedení internetového obchodu bylo zajištění vyšších výnosů střediska a tedy i zisku, byl také stanoven **plán očekávaných tržeb**. Firma si stanovila, že za první půlrok provozu internetového obchodu, tedy do konce roku 2012, je jejím cílem dosáhnout tržeb ve výši **70.000 Kč**. Záměrem byla návratnost investovaných prostředků a tedy úhrada skutečných nákladů do konce roku včetně realizace určité hodnoty zisku.

Plán tržeb rovněž nebyl dodržen. Za období květen – prosinec 2012, tedy v prvním půlroce fungování internetového obchodu, dosáhly **skutečné tržby** z prodeje zboží prostřednictvím E-shopu částky **15.935 Kč** bez DPH. Skutečné výnosy tedy plánovaných výnosů nedosahují, jak je možno vidět v **Grafu 4.4**:

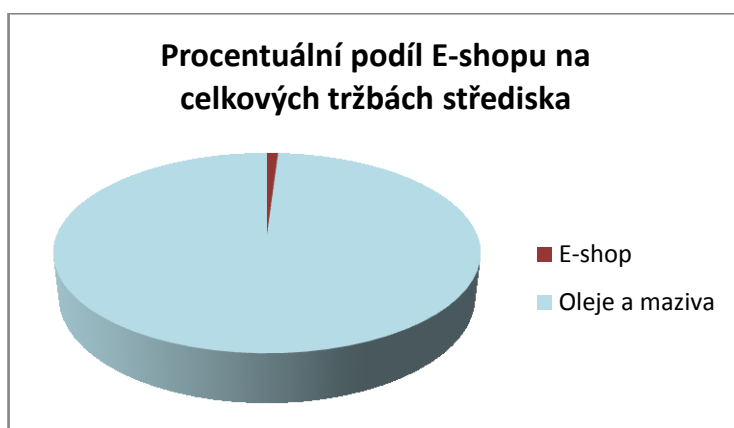
Graf 4.4: Plánované a skutečné tržby E-shopu květen – prosinec 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Z hlediska procentuálního podílu výnosů internetového obchodu na celkových výnosech střediska, představují v současné době pouze nepatrnou část, konkrétně 1 %, jak je možno vidět v následujícím **Grafu 4.5** :

Graf 4.5: Procentuální podíl E-shopu na celkových tržbách střediska



Zdroj: Vlastní zpracování

Vyhodnocení projektu E-shop střediska Oleje a maziva

Jak je možno vidět na předchozích grafech skutečné náklady a výnosy se neztotožňují s plánovanými veličinami. V současné době se E-shop podílí na celkových tržbách střediska pouze minimálně. Firma se snaží o navýšení prodeje zboží přes E-shop a realizuje nejrůznější slevové akce v podobě výhodných balíčků, jako např. výhodný zimní balíček. Mimo to je rovněž zákazníkům nabízena, v případě nákupu zboží přes internet nad určitou sumu, doprava po Ostravě zdarma a při nákupu nad určitou sumu a do určité hmotnosti poštovné v rámci ČR zdarma. I přes všechny tyto snahy však firma došla k závěru, že nabízený sortiment zboží není přes internet příliš obchodovatelný a zvažuje změnu sortimentu.

Zřízení E-shopu v dnešní „internetové době“, kdy je pro zákazníky mnohem atraktivnější nákup potřebného zboží přes internet, bylo dle mého názoru dobrým nápadem. Z pohledu nákladů se jedná v rámci celopodnikových nákladů pouze o nepatrnou částku a prodej může navýšit výnosy firmy.

Na druhou stranu však při vyhledávání internetových obchodů, které jsou zaměřeny na prodej tohoto druhu zboží, existuje jen v Moravskoslezském kraji již několik desítek. Důležitá je proto správná reklama. Pozitivně hodnotím, že si firma vytvořila svůj profil na v dnešní době velmi rozšířeném portálu facebook.cz, kde se rovněž nachází odkaz na E-shop firmy a rovněž zřízení reklamy na internetovém vyhledávači seznam.cz. Na druhou stranu bych doporučila natištění a roznos reklamních letáků s případnými akcemi, které jsou nabízeny v případě prodeje zboží přes internet.

Dále bych navrhovala například zavedení věrnostního programu. Zákazníci by měli možnost zaregistrovat se do tohoto programu, vytvořit si svůj účet kde by byly evidovány jednotlivé nákupy. V případě nákupu zboží přes E-shop nad určitou peněžní částku nebo po určitém počtu provedených nákupů by byla zákazníkovi poskytnuta sleva na jeho příští nákup. Tento věrnostní program by mohl rovněž posloužit pro rozesílání informativních e-mailů registrovaným zákazníkům v případě zavedení určité slevové akce. Informační systém by mohl být nastaven na automatické generování a rozesílání upozornění v případě zadání slevové akce na stránky E-shopu.

Co se týče plánovaných a skutečných tržeb, domnívám se, že plán tržeb, který byl stanoven do konce roku 2012 a jehož jediným cílem a zároveň podkladem pro tvorbu byla pouhá úhrada nákladů, byl chybně stanoven. Byl pouze jakýmsi odhadem a nebyl podložen skutečnými hodnotami, což mohlo být hlavní příčinou nesouladu plánu se skutečností, tudíž nesplnění plánu. Navrhovala bych proto vytvoření plánu tržeb na období jednoho roku, který bude vycházet z údajů roku 2012, ze zjištěných skutečností týkající se prodeje, a který bude reálnějším pokladem pro vyhodnocování prodejnosti.

4.4.3 Kooperace střediska Oleje a maziva s ostatními středisky

Středisko Oleje a maziva představuje nevýrobní středisko zajišťující nákup a prodej zboží externím zákazníkům. Kromě této činnosti však spolupracuje rovněž navzájem s ostatními středisky. Co se týče předávání vnitropodnikových výkonů mezi jednotlivými středisky, vystupuje středisko Oleje a maziva jako odebírající i přijímající útvar.

Z hlediska **odběratele** spolupracuje středisko se střediskem Doprava a spedice. Toto středisko poskytuje útvaru Oleje a maziva dopravu zboží zákazníkům v případě nosnosti nad 15 tun. V případě menší hmotnosti totiž středisko zajišťuje dopravu zboží prostřednictvím vlastních dopravních prostředků, které jsou středisku přímo přiděleny. Středisko Doprava a spedice poskytuje středisku Oleje a maziva výkon, v tomto případě službu přepravy, za **vnitropodnikovou cenu**, která je stanovena jako suma následujících položek:

- hodnotově vyjádřena spotřeba PHM,
- mýtné,
- mzda řidiče,
- stravné poskytnuté řidiči.

Takto stanovená vnitropodniková cena představuje interní výnos střediska Doprava a spedice a zároveň interní náklad střediska Oleje a maziva. Z vnitropodnikového informačního systému lze zjistit informace, že se jedná o předání interního výkonů díky identifikačního znaku, kterým je tato přeprava označena. Identifikace spočívá v přidělení číselného označení, které je v systému zavedeno pro vlastní spotřebu. Druhý identifikační znak pak představuje číslo střediska, pro které byla přeprava uskutečněna.

Z informačního systému, lze zjistit, že v průběhu loňského roku provedlo středisko Doprava a spedice přepravu pro středisko Oleje a maziva pouze v měsících leden – červenec. Z hlediska měsíčního obrátu střediska Doprava a spedice se však doprava pro Oleje a maziva podílela na obrátu pouze nepatrně, jak je možno vidět v následující **Tab. 4.4**:

Tab 4.4: Procentuální vyjádření provedených přeprav k měsíčnímu obrátu Dopravy a spedice pro středisko Oleje a maziva

| Měsíc | Procentuální podíl |
|--------------|---------------------------|
| Leden | 0,38% |
| Únor | 0,23% |
| Březen | 0,89% |
| Duben | 0,49% |
| Květen | 0,42% |
| Červen | 0,50% |
| Červenec | 0,51% |

Zdroj: Firemní podklady

Tyto informace však lze zjistit pouze z informačního systému, nikoliv z vnitropodnikového účetnictví, jelikož firma o těchto interních výkonech neúčtuje. Předání výkonů mezi středisky je pouze interně evidováno jednotlivými středisky a interní náklady a výnosy jsou jednotlivým střediskům přiřazovány pouze mimo účetní systém prostřednictvím excelovských tabulek. Takovéto překlasifikování nákladů a výnosů je prováděno hlavním ekonomem firmy v pravidelných měsíčních intervalech pro potřebu zjišťování výsledků hospodaření podnikových útvarů. Jedná se tedy o reporting informací pro potřeby rozhodování.

Z hlediska **dodavatele** poskytuje středisko Oleje a maziva své zboží jako režijní materiál v podobě nejrůznějších olejů a maziv všem ostatním střediskům. Dále

zprostředkovává ochranné pomůcky, které jsou součástí nabízeného sortimentu střediska Oleje a maziva čerpacím stanicím. Ty pak zboží dále rovněž nabízejí k prodeji. Interní předávání zboží mezi středisky je evidováno prostřednictvím příjmků a výdejků zboží a je uskutečňováno v nákupních cenách. Nákupní ceny zboží představují jakousi vnitropodnikovou cenu, která představuje pro středisko Oleje a maziva interní výnos a pro ostatní střediska naopak interní náklad.

O těchto vzniklých vnitropodnikových nákladech a výnosech však není účtováno a předání výkonů je evidováno pouze interně jednotlivými středisky. Přiřazování interních nákladů a výnosů vznikajících z předávání zboží mezi středisky se pak děje opět pouze mimo účetní systém v rámci pravidelného zjišťování výsledků hospodaření jednotlivých středisek. Z vnitropodnikového informačního systému tak lze zjistit, že v průběhu roku 2012 předalo středisko Oleje a maziva interní výkony všem střediskům a to v poměru, jak je uvedeno v **Tab. 4.5**. Došlo tedy k předání výkonu střediska Oleje a maziva do vlastní spotřeby ostatních středisek.

Tab. 4.5: Procentuální vyjádření vlastní spotřeby výkonů Oleje a maziva ostatními středisky

| Spotřeba ve středisku | Procentuální podíl |
|------------------------------|---------------------------|
| Správa | 2% |
| Kovoobrábění | 39% |
| Personalistika | 15% |
| Oleje a maziva | 4% |
| Doprava | 33% |
| Čerpací stanice č. 1 | 6% |
| Čerpací stanice č. 2 | 1% |

Zdroj: Firemní podklady

4.5 Zhodnocení řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané firmě

Nejmenovaný podnik si pro vedení vnitropodnikového účetnictví zvolil jednookruhovou účetní soustavu, tedy analytické členění syntetických účtů, což považují za optimální variantu, jelikož se jedná o menší firmu, jejíž střediska mezi sebou kooperují v menším rozsahu. Analytické členění dle jednotlivých středisek také shledávám jako nejvýhodnější řešení, protože firma má tak neustále přehled o hospodaření svých středisek.

Co se týče analytického členění účtů, nemá firma v účtovém rozvrhu zahrnuto konkrétní členění účtů dle hospodářských středisek, ale rozpoznávací označení středisek jsou vymezena ve vnitropodnikové směrnici zobrazující organizační strukturu firmy. Analytické označení jsou k syntetickým účtům připojována až při samotném účtování účetních případů. Navrhovala bych zahrnout analytické označení účtů dle středisek do účtového rozvrhu firmy. V případě, zanechání dosavadního stavu bych doporučila zavést označení středisek do informačního systému Helios Orange. Při účtování účetních případů by tak účetní firmy nemusela zadávat číslo střediska ručně, ale pouze by vybrala konkrétní středisko z nabízených variant.

Z hlediska analytické evidence bych doporučila rovněž analytickou evidenci výnosů z prodeje zboží dle jednotlivých kategorií zboží. Kdyby firma analyticky členila výnosy nejen dle hospodářských středisek, ale v jejich rámci členila také tržby z prodeje zboží dle příslušných kategorií zboží, viz Tab. 4.1, bylo by z vnitropodnikových údajů možno zjistit, z prodeje jakého druhu zboží je dosahováno největších výnosů v rámci střediska Oleje a maziva. Tato kategorie by mohla být pro zajištění navýšení tržeb dále podporována prostřednictvím reklamy či jiné formy podpory prodeje.

Kladně hodnotím zavedení nové fakturační řady při zřízení E-shopu střediska Oleje a maziva. Prostřednictvím číselného označení vystavených faktur je možno kdykoliv zjistit výnosy plynoucí z internetového obchodu, jelikož výnos je vždy zaúčtován souvztažně s účtem odběratel a účetní případ týkající se prodeje zboží je v informačním systému vždy označen číslem vystavené faktury.

V případě kooperace mezi jednotlivými středisky, nedochází ve firmě k účtování o vnitropodnikových nákladech a výnosech. Jelikož se jedná o fyzickou osobu podnikatele, pro plnění informačních potřeb je pouze měsíční reporting údajů postačující. Aby se však vnitropodnikové účetnictví stalo průkaznějším zdrojem informací, doporučila bych účtovat o vnitropodnikových výnosech a nákladech, které vznikají ze spolupráce středisek v okamžiku jejich vzniku. Tím, že firma provádí pouze mimoúčetní přiřazování těchto vnitropodnikových nákladů a výnosů, nemá průběžně k dispozici potřebné informace. Pro účtování o vnitropodnikových výnosech a nákladech bych doporučovala využít účetní software Helios Orange, čímž by došlo k zjednodušení a zároveň zpřehlednění stávajícího stavu.

Kooperace mezi středisky je evidována ve firmě prostřednictvím příjmemek a výdejek, označených identifikačním znakem, který je ve firmě zaveden pro vlastní spotřebu. Při předávání interních výkonů, konkrétně se jedná o předání zboží střediska Oleje a maziva ostatním střediskům, bych doporučila evidovat tuto činnost prostřednictvím převodek zboží. V případě poskytnutí přepravy střediskem Doprava a spedice ostatním střediskům by bylo vhodné evidovat tuto činnost prostřednictvím vnitropodnikových faktur.

Dále bych firmě doporučila vytvořit novou organizační strukturu. Organizační struktura firmy existuje v současné době pouze v papírové podobě a je značně nečitelná. Navrhovala bych proto její zaktualizování do elektronické podoby.

5 Závěr

Vnitropodnikové účetnictví představuje podrobnější evidování a analyzování účetních operací uskutečněných ve finančním účetnictví. Jedná se o sledování hospodaření uvnitř podniku. Analýza a dohled nad hospodařením jednotlivých hospodářských středisek v rámci podniku jsou důležitými faktory při rozhodování podnikatele o budoucnosti firmy. Vnitropodnikové účetnictví, které slouží pro interní potřeby, poskytuje informace potřebné pro efektivní řízení. Dalo by se proto říci, že účetní jednotka, která má zahrnuto vnitropodnikové účetnictví do svého účetního systému a má tak kontrolu nad aktivitami, které jsou v podniku uskutečňovány, má oproti účetní jednotce, která nemá vnitropodnikové účetnictví zavedeno jistou konkurenční výhodu.

Každý podnikatelský subjekt, který se rozhodne pro vedení vnitropodnikového účetnictví, si musí zvolit konkrétní formu a způsob vedení. Může volit mezi jednookruhovou účetní soustavou, kdy je vnitropodnikové účetnictví realizováno uvnitř finančního účetnictví a to pomocí analytické evidence či dvouokruhovou účetní soustavou, kdy existuje samostatný účetní okruh. Možná je také vzájemná kombinace obou těchto forem. Při výběru způsobu vedení, má účetní jednotka na výběr z odpovědnostního účetnictví, v rámci kterého jsou náklady a výnosy sledovány ve vztahu k podnikovým útvarům. Druhou variantu představuje výkonově orientované účetnictví, kdy jsou náklady a výnosy sledovány ve vztahu ke konkrétním výkonům. Všechny zmíněné pojmy jsou podrobně charakterizovány v rámci teoretické části diplomové práce, která se skládá ze dvou kapitol. V teoretické části práce jsou rovněž zahrnuty jednotlivé prvky informačního systému, kterými jsou vnitropodnikové účetnictví, plánování, kalkulace, rozpočetnictví, controlling a reporting. Všechny uvedené pojmy jsou podrobně vysvětleny a rozlišeny, zároveň je však poukázáno na jejich vzájemnou propojenost.

V praktické části práce jsou teoretické poznatky využity v ekonomické realitě při analýze vnitropodnikového účetnictví nejmenovaného podniku. Po podrobném seznámení se s vnitropodnikovým účetnictvím a jeho způsobem vedení v dané firmě bylo vybráno pro podrobnou analýzu jedno z hospodářských středisek firmy, konkrétně se jedná o středisko Oleje a maziva. Středisko bylo vybráno z důvodu jeho největší kooperace s ostatními středisky a dále pak z důvodu, že činnost tohoto střediska je vedením firmy považována za důležitou oblast jejího podnikání. V rámci střediska bylo sledováno hospodaření za rok 2012

a analyzováno, jak přispělo zavedení internetového obchodu k celkovým výnosům střediska. Dále byly informace vnitropodnikového účetnictví využity pro vyhodnocení kooperace střediska s ostatními středisky firmy v průběhu roku. Takovéto analýze by mohla být podrobena také ostatní střediska, toto provedení by však bylo již nad rámec rozsahu diplomové práce.

V závěrečné části kapitoly je zhodnocena problematika vnitropodnikového účetnictví v dané firmě a jsou navrženy určité změny, jako například doporučení účtovat o vnitropodnikových nákladech a výnosech v okamžiku jejich vzniku pro zkvalitnění účetních informací. V praktické části práce tedy došlo k aplikaci teoretických poznatků v praxi, k proniknutí do dané problematiky a k seznámení se s účetnictvím a jeho způsobem řešení v konkrétním podnikatelském subjektu.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy:

1. FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
2. FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
3. HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
4. KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
5. LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
6. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
7. ŠOLJAKOVÁ Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3. rozšíř. a aktual. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
8. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
9. VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeb controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

b) Elektronické dokumenty a ostatní:

Internetové odkazy

10. Internetová stránka firmy

Zákony, vyhlášky

11. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

12. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
13. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

| | |
|------|--|
| BÚ | bankovní účet |
| ČÚS | České účetní standardy pro podnikatele |
| DNHM | Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek |
| HV | hlavní výroba |
| KZ | konečný zůstatek |
| NÁ | náklad/y |
| O | odbyt |
| OR | odbytová režie |
| PHM | pohonné hmoty |
| S | správa |
| Sb. | sbírka |
| SR | správní režie |
| SÚN | spojovací účet nákladů |
| SÚV | spojovací účet výnosů |
| SÚZ | spojovací účet zásob |
| Tab. | tabulka |
| VNV | vlastní náklady výroby |
| VR | výrobní režie |
| VÝ | výnos/y |
| VZV | vysokozdvížné vozíky |

Seznam tabulek, grafů, schémat

Tabulky:

Tab. 3.1: Srovnání odpovědnostního a výkonového účetnictví

Tab. 4.1: Označení středisek

Tab. 4.2: Kategorie zboží střediska Oleje a maziva

Tab. 4.3: Položky nákladů a výnosů střediska Oleje a maziva za rok 2012

Tab. 4.4: Procentuální vyjádření provedených přeprav k měsíčnímu obratu Dopravy a spedice pro středisko Oleje a maziva

Tab. 4.5: Procentuální vyjádření vlastní spotřeby výkonů Oleje a maziva ostatními středisky

Grafy:

Graf 4.1: Procentuální složení hospodářského výsledku roku 2012

Graf 4.2: Procentuální složení režijních nákladů střediska Oleje a maziva

Graf 4.3: Plánované a skutečné náklady na realizaci E-shopu

Graf 4.4: Plánované a skutečné tržby E-shopu květen – prosinec 2012

Graf 4.5: Procentuální podíl E-shopu na celkových tržbách střediska

Schémata:

Schéma 2.1: Druhy účetnictví a jejich vzájemný vztah

Schéma 2.2: Typový kalkulační vzorec

Schéma 3.1: Charakter jednookruhové účetní soustavy

Schéma 3.2 Charakter dvouokruhové účetní soustavy

Schéma 3.3: Princip účtování odpovědnostně orientovaného účetnictví

Schéma 3.4: Princip účtování výkonově orientovaného účetnictví

Schéma 3.5: Účelové členění nákladů

Schéma 4.1: Organizační struktura firmy


Schéma 4.2: Cenová kalkulace zboží

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013



Bc. Eva Nováková

Seznam příloh:

Příloha č. 1: Vnitřní interní směrnice: Účetnictví 2012

Příloha č. 2: Vnitřní interní směrnice: Organizační struktura firmy